**ВСТУП**

Основним фінансовим джерелом держави в сучасних умовах є різні види податків, зборів, платежів, що сплачуються суб'єктами господарської діяльності. Нарахування і сплата податків та інших платежів регулюються низкою законодавчих і відомчих нормативних актів.

Функції контролю за дотриманням чинного податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати податків здійснює державна податкова служба України. У складі органів державної податкової служби перебувають відповідні спеціальні підрозділи з боротьби з податковими правопорушеннями.

Завданнями органів державної податкової служби є:

здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою, вчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів, податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством

внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

запровадження у випадках, передбачених законодавством, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;

формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб;

роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;

запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення.

Органи державної податкової служби України координують свою діяльність з фінансовими органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державною митною та контрольно-ревізійною службою, іншими контрольними органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав.

Органи державної податкової служби в Україні, виконуючи покладені на них завдання, значною мірою стримують розвиток економічної злочинності. Функції Державної податкової адміністрації України, що закріплені чинним законодавством, безпосередньо спрямовані на забезпечення контролю над економічною злочинністю.

Для повноти сплати податків платниками в державі створено контролюючі органи які здійснюють податковий контроль. В країні склалась кризова ситуація яка характеризується зростанням тіньової економіки, ухилянь від сплати податків до бюджету різних рівнів, в зв’язку з чим, наповнення бюджету відбувається не в повному обсязі. Також в країні погіршується інвестиційний клімат що теж негативно відображається на фінансовій стабільності. Тому розгляд теми організації податкового контролю є доречним. Організацію податкового контроль в даній роботі розглянуто у розумінні структури податкового контролю, її складових частин та їх функціонування. Для досягнення більш кращих показників у наповнені бюджету можна запропонувати такі заходи як, розробка більш ефективних контролюючих заходів, але які б виявляли справжніх порушників податкового законодавства, і не давали працівникам Державної фіскальної служби зловживати своїм становищем. Підвищення якості податкових перевірок шляхом розробки механізму притягнення до відповідальності співробітників Державної фіскальної служби які необґрунтовано складають постанови про покарання платників податків, котрі в свою чергу потім через суд анулюють ці постанови. Удосконалення системи оцінки ризиків які зменшать тиск з боку Державної фіскальної служби на сумлінних платників податків. Оптимізувати взаємодію платника податків та податкового органу у процесі здійснення податкового контролю.

Проблеми організації податкового контролю та його удосконалення відображаються у працях таких українських вчених - В. Ревуна, О. Найденко, В. Литвиненка, В. Борейка, А. Даниленка, А. Сігаєва, М. Свердан та інші.

Робота базується на Податковому кодексі України, наказах Державної фіскальної служби, Міністерства фінансів України та іншої нормативно - правової бази щодо принципів оподаткування на території України.

Об’єктом дослідження магістерської роботи є процес формування і функціонування організаційно-економічних механізмів фінансового контролю Державних податкових інспекції України.

Предметом дослідження є науково-практичні і методичні підходи до вдосконалення організаційно-економічного механізму організації податкового контролю в Україні.

У магістерської роботі використовувалися загальнометодичні методи і прийоми пізнання такі як аналіз, синтез, абстрагування, узагальнення, індукція та інші. В роботі наведені практичні поради щодо оптимізація взаємодії платника податків та податкового органу у процесі здійснення податкового контролю для поліпшення організації податкового контролю в Україні. Також розглянуті проблемні аспекти податкового контролю та шляхи його покращення. Надані рекомендації щодо підвищення якості податкових перевірок.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

1.1. Методологія обліку платників податків у податкових інспекціях

Згідно з Наказом Міністерства фінансів України від 06.10.2017 № 839 «Про затвердження Змін до Порядку обліку платників податків і зборів», зареєстрований в Міністерстві юстиції України 31.10.2017 за № 1328/31196 урегульований порядок дій та обліку платників податків у разі неподання у строки та у випадках, передбачених Податковим кодексом України, заяв або документів для взяття на облік в контролюючих органах.

Зокрема встановлено, що якщо юридична особа, відокремлений підрозділ юридичної особи, фізична особа – підприємець, фізична особа, яка провадить незалежну професійну діяльність, має стан такої, що провадить діяльність та при цьому не перебуває на обліку чи знята з обліку у відповідному контролюючому органі, то таким органом вживаються заходи щодо:

отримання відповідних відомостей від державного реєстратора та постановки на облік за основним місцем обліку таких платників;

подання платниками, на яких не поширюється дія Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» (далі – Закон №755), заяв для взяття їх на облік за основним місцем обліку як платників податків;

подання документів для взяття на облік за неосновним місцем обліку, якщо у платника податків відповідно до законодавства є обов'язки щодо подання податкових декларацій (розрахунків, звітів) та/або нарахування, утримання або сплати (перерахування) податків, зборів на відповідній території.

При цьому, платники податків, які не подали до відповідних контролюючих органів заяв та/або документів для взяття їх на облік за основним або неосновним місцем обліку, обліковуються у таких органах з ознакою «платник не подав заяви для взяття на облік».

Ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

З метою використання єдиної раціональної методики обліку платників податків і зборів у контролюючих органах Міністерством фінансів України був розроблений відповідно до Податкового кодексу України «Порядок обліку платників податків і зборів» і затверджений наказом №1588 від 09.12.2011 року [139].

Цим Порядком визначаються такі питання:

1) порядок визначення податкового номера платника податків; порядок перевірки документів, що подаються платниками податків для взяття на облік у контролюючих органах;

2) порядок взяття на облік платників податків у відповідних контролюючих органах за основним та неосновними місцями обліку та повідомлення платником податків про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючим органам за основним місцем обліку платника податків;

3) установлення переліку документів, які подаються для взяття на облік платників податків, порядку подання таких документів, а також порядку ведення документації при взятті платників податків на облік у контролюючих органах, занесення інформації щодо них до відповідних реєстрів;

4) установлення форм заяв, свідоцтв та документів з питань обліку платників податків;

5) порядок внесення змін до облікових даних платників податків;

6) порядок подачі платником податків заяв до контролюючих органів у разі реєстрації зміни місцезнаходження (місця проживання), відомостей про осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського та/або податкового обліку юридичної особи та її відокремлених підрозділів, виникнення змін в облікових даних платників податків або внесення змін до документів, що подаються для взяття на облік згідно з вищевказаним Порядком;

7) порядок зняття з обліку платників податків у контролюючих органах[139].

Взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати того чи іншого податку та збору.

Для взяття на облік платника податків контролюючий орган вносить відомості до Державного реєстру фізичних осіб – платників податків (далі –ДРФО). Відповідно до статей 63 та 70 глави 6 розділу II Податкового кодексу України з метою визначення єдиної методики реєстрації фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків було розроблене «Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків» яке затверджене наказом Міністерством доходів і зборів від 10.12.2013 №779[136].

Реєстрація фізичних осіб у Державному реєстрі здійснюється з метою єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов’язані сплачувати податки, збори у порядку та на умовах, що визначаються Податковим кодексом України.

«Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків» регулює відносини, що виникають при реєстрації фізичних осіб, які є громадянами України; іноземцями та особами без громадянства, які постійно проживають в Україні; іноземцями та особами без громадянства, які не мають постійного місця проживання в Україні, але відповідно до законодавства зобов’язані сплачувати податки в Україні або є засновниками юридичних осіб, створених на території України, - у Державному реєстрі.

Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків визначається порядок та процедура:

реєстрації фізичних осіб у Державному реєстрі;

обліку осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;

формування та ведення Державного реєстру;

подання облікової картки фізичної особи - платника податків та повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);

подання заяви про зміну даних, що вносяться до облікової картки фізичної особи - платника податків або повідомлення (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

внесення до паспортів фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, відмітки про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;

внесення до паспортів фізичних осіб даних про реєстраційний номер облікової картки платника податків з Державного реєстру;

видачі документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;

формування реєстраційного номера облікової картки платника податків;

ведення документів, пов’язаних з реєстрацією фізичних осіб у Державному реєстрі.

Для подання Облікової картки, заяви про зміну даних, що вносяться до Облікової картки, або видачі документа, що засвідчує реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі, використовуються дані документа, що посвідчує особу, а саме:

для громадян України - паспорт громадянина України;

для громадян України, які постійно проживають за кордоном та виїжджають за кордон на постійне місце проживання, - паспорт громадянина України для виїзду за кордон з відміткою щодо виїзду на постійне місце проживання до іншої країни;

тимчасове посвідчення громадянина України;

для іноземців та осіб без громадянства:

паспортний документ іноземця - документ, виданий уповноваженим органом іноземної держави або статутною організацією ООН, що підтверджує громадянство іноземця, посвідчує особу іноземця або особу без громадянства;

посвідка на постійне проживання - документ, що посвідчує особу іноземця або особу без громадянства та підтверджує право на постійне проживання в Україні;

посвідка на тимчасове проживання - документ, що посвідчує особу іноземця або особу без громадянства та підтверджує законні підстави для тимчасового проживання в Україні;

посвідчення біженця - паспортний документ, що посвідчує особу його власника та підтверджує факт визнання його біженцем в Україні;

посвідчення особи, яка потребує додаткового захисту, - паспортний документ, що посвідчує особу його власника та підтверджує факт визнання його особою, яка потребує додаткового захисту.

Об'єктами оподаткування і об'єктами, пов'язаними з оподаткуванням, є майно та дії, у зв'язку з якими у платника податків виникають обов'язки щодо сплати податків та зборів. Такі об'єкти за кожним видом податку та збору визначаються згідно з відповідним розділом Податкового кодексу.

Податковим номером платника податків є:

1) код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (далі - ЄДРПОУ) для платників податків, які включаються до такого реєстру (юридичні особи та відокремлені підрозділи юридичних осіб - резидентів та нерезидентів);

2) реєстраційний номер облікової картки платника податків - фізичної особи, крім осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта;

3) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами за такою структурою:

00000000К, де:

0...0 - значення податкового номера платника податків (8 розрядів) з діапазону номерів, який визначає центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику (далі - Центральний контролюючий орган);

К - контрольний розряд, який формується за алгоритмом, визначеним Центральним контролюючим органом.

Податковий номер, наданий уповноваженій особі, управителю майна чи інвестору (оператору), не змінюється протягом усього періоду перебування на обліку в контролюючих органах відповідного договору чи угоди, у тому числі в разі:

призначення іншої особи - учасника договору чи угоди уповноваженою особою чи інвестором (оператором), якщо наслідками таких змін не є припинення договору або угоди;

зміни місцезнаходження уповноваженої особи, управителя майна чи інвестора (оператора);

зміни контролюючого органу, у якому уповноважена особа, управитель майна чи інвестор (оператор) перебуває на обліку.

Після зняття з обліку платника податків податковий номер, який надавався контролюючим органом, закривається та надалі не використовується.

Облік осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган, ведеться за прізвищем, ім'ям, по батькові і серією та номером діючого паспорта. У паспортах зазначених осіб контролюючими органами робиться відмітка про наявність у них права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта. Порядок внесення відмітки визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Ведення облікових справ платників податків здійснюється з дотриманням правил діловодства. Комплектування документів проводиться у хронологічному чи тематичному порядку або у їх поєднанні. Кожна частина облікової справи повинна мати опис документів. Зберігання окремих документів та облікових справ здійснюється відповідно до Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 12 квітня 2012 року № 578/5, [135].

Контролюючі органи забезпечують достовірність даних про платників податків в Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб та Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків, реєстрі платників податку на додану вартість, реєстрі неприбуткових організацій та інших реєстрах, що формуються та ведуться контролюючими органами згідно з Податковим кодексом, їх захист від несанкціонованого доступу, оновлення, архівування та відновлення даних.

Інформація, що збирається, використовується та формується контролюючими органами у зв'язку з обліком платників податків, вноситься до інформаційних баз даних і використовується з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

З метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних та фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців та власному офіційному веб-сайті за інтернет адресою «https://usr.minjust.gov.ua/ua/freesearch» дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів та самозайнятих осіб не пізніше наступного робочого дня після взяття на облік.

1.2. Економічна, правова, соціальна, статистична та інші види інформаційного забезпечення діяльності контролюючих органів

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла:

від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація: що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації;

що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинних документах, які ведуться в електронній формі, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

про фінансово - господарські операції платників податків;

про застосування реєстраторів розрахункових операцій;

Інформація та доступ до неї є основною умовою забезпечення ефективної роботи органів Державної фіскальної служби (далі – органів ДФС) щодо виявлення платників, які уникають оподаткування.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів - комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [124].

Система органів ДФСУ спирається на інтелектуальну інформацію, до якої належить економічна, правова, соціальна, статистична та інші види інформації.

Аналітична робота полягає:

- у вивченні закономірностей практично всіх процесів і явищ суспільного життя, що можуть тією чи іншою мірою вплинути на діяльність органів ДФС;

- у використанні здобутих відомостей і знань для забезпечення ефективної діяльності органів ДФС

Аналітична робота є невід'ємною і найважливішою складовою управлінської діяльності, не епізодичним, короткочасним актом, що виконує спеціально призначений працівник, а функцією усіх ланок системи, що здійснюється постійно.

При створенні інформаційно-аналітичної системи органів державної служби її основними елементами є бази даних; системи обробки даних (у системах прийняття рішення); автоматизовані робочі місця, які реалізують свою роботу на базі сучасних електронно-обчислювальних машин та засобів зв'язку. Первинними елементами інформаційно-аналітичної системи є периферійні об'єктно-спеціалізовані автоматизовані інформаційні підсистеми.

Дієвим способом вирішення проблем здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ є запровадження відповідного комплексу, який передбачає подання, приймання та комп'ютерну обробку податкової звітності та реєстрів податкових накладних в електронному вигляді, створення електронних реєстрів податкових накладних та використання аналітичних процедур для всебічного та оперативного аналізу даних податкової звітності.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності ДФСУ є одним із способів здійснення податкового контролю.

Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку. Джерела інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ з яких надходить інформація подані у рис. .1.1

Рис.1.1 Джерела **інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ**

Для здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ може бути також використана й інша інформація, яка не зазначена в переліку, але яка надійшла до податкових органів з ініціативи джерела інформації або за запитом податкового органу.

В даний час в роботі ДФСУ впроваджуються нові Інтернет-технології, сучасні методи роз'яснювальної роботи, зокрема, відео-семінари, покращується процес прийняття електронної звітності. Серед них - інтегрована автоматизована інформаційна система "Податковий блок", система "Електронна картка", єдиний веб-портал органів ДФС України, сервісні центри з обслуговування платників податків.

Інформаційна система "Податковий блок" складається з чотирьох сегментів операційної діяльності податкової служби: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів, податкового аудиту у вигляді модернізованих процедур (форм), програмного забезпечення, посадових інструкцій, навчання.

Підсистема "Реєстрація платників податків" забезпечує спрощення процедури реєстрації платників податків на базі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади для отримання повних та точних даних про суб'єктів оподаткування (платників податків) та об'єктів оподаткування, що наддасть можливість посилити податковий контроль.

Підсистема "Обробка податкової звітності та платежів" (за умови використання технології сканування) забезпечує оперативність та точність введення та обробки даних податкової звітності у режимі реального часу (он-лайн). Такий спосіб подання податкової звітності унеможливлює допущення помилок платником податків і усуває необхідність повторного контакту з працівниками органів ДФС. Крім того, подаючи податкову звітність в режимі он-лайн, платник податків отримує й низку інших переваг. По-перше, має змогу переглянути інформацію щодо стану його розрахунків з бюджетом. По-друге, здійснити сплату податків, зборів (обов'язкових платежів). Також у платника з'явиться можливість подати до органу ДФС документи: скарги, листи, заяви, зокрема, на реєстрацію платником окремих видів податків, на отримання довідок, оригіналів документів тощо.

У частині обліку платежів передбачено впровадження ефективної системи сплати податків - Єдиного рахунку. Усі свої грошові зобов'язання платники сплачуватимуть на один рахунок. Ця система дає можливість платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках та зборах, які є обов'язковими до сплати, та стовідсотково унеможливить помилки при перерахуванні коштів. Крім цього, податкова має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетом, а саме - стане неможливою ситуація, коли у одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому - податковий борг.

Підсистема "Податковий аудит" надає нові можливості для податкового контролю, зокрема, виявлення платників, які мінімізують свої податкові зобов'язання. Для ефективного функціонування цієї підсистеми створено ризико-орієнтовану систему адміністрування податків, завдяки якій буде зменшено втручання органів державної податкової служби у підприємницьку діяльність сумлінних платників податків (зокрема, їх позбавлено виїзних перевірок), а сконцентровано увагу на злісних порушниках податкового законодавства. Створення ризико-орієнтованої системи адміністрування податків дозволяє зменшити можливість суб'єктивного ставлення працівників органів державної податкової служби до платників податків, збільшує рівень дотримання норм законодавства та призводить до підвищення рівня податкової дисципліни.

У податковому обліку вже ведеться активна робота по впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. Так, 05.12.2012 року КМУ схвалив Концепцію створення електронного сервісу "Електронний кабінет платника податків", а ДФСУ з 1 січня 2013 р. запровадила електронний сервіс "Електронний кабінет платника податків", під яким слід розуміти персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського застосування.

Також з 01.01.2015р. впроваджено електроннє адміністрування ПДВ, яке передбачає складання податкових накладних виключно в електронній формі, їх реєстрацію в єдиному реєстрі податкових накладних та обов'язкове подання податкової звітності з ПДВ в електронній формі.

З метою отримання податкової інформації контролюючі органи мають право проводити зустрічні звірки даних суб'єктів господарювання щодо платника податків та даних щодо неприбуткових організацій, визначених пунктом 133.4 статті 133 ПКУ.

Зустрічною звіркою вважається співставлення даних первинних бухгалтерських та інших документів суб'єкта господарювання, що здійснюється контролюючими органами з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків та зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків, у тому числі між платником податку та неприбутковими організаціями, визначеними пунктом 133.4 статті 133 ПКУ.

Зустрічні звірки не є перевірками і проводяться в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України.

За результатами зустрічних звірок складається довідка, яка надається суб'єкту господарювання у десятиденний термін.

Податкова інформація, зібрана відповідно до ПКУ, може зберігатися та опрацьовуватися в інформаційних базах контролюючих органів або безпосередньо посадовими (службовими) особами контролюючих органів.

Перелік інформаційних баз, а також форми і методи опрацювання інформації визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань.

1.3. Методи перевірок щодо дотримання податкового законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Для проведення контролю за діяльністю платника податків контролюючий орган використовує як один із способів податкового контролю перевірки та звірки відповідно вимог податкового кодексу.

Контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки зображено на рис. 1.2 [124].

Рис. 1.2 Види перевірок які проводить контролюючий орган

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених цим Кодексом, а фактичні перевірки - цим Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральною вважається перевірка, яка проводиться у приміщенні контролюючого органу виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість (даних органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, в якому відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, даних Єдиного реєстру податкових накладних та даних митних декларацій), а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального.

Документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених ПКУ податків та зборів, а також дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, регістрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальна планова перевірка проводиться відповідно до плану-графіка перевірок який формується відповідно наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків" від 02.06.2015 року №524 [142].

Не є предметом документальної планової перевірки питання трансфертного ціноутворення, визначені статтею 39 ПКУ.

Документальна позапланова перевірка не передбачається у плані роботи контролюючого органу і проводиться за наявності хоча б однієї з обставин, визначених ПКУ.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника податків чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків (далі - електронна перевірка) вважається перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до пункту 77.2 статті 77 цього Кодексу, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб’єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Розглянемо порядки проведення перевірок згідно з ПКУ. Почнемо з камеральної перевірки. Камеральна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення. Камеральній перевірці підлягає вся податкова звітність суцільним порядком. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не обов'язкова.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 «Листування з платником податків» ПКУ.

Документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок якій розробляється згідно Наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків" від 02.06.2015 року №524. Цей Порядок розроблений з метою забезпечення єдиного підходу до  формування щоквартального плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (далі - план-графік).[142]

Структура плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків. План-графік проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток Ж) та проект коригування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків (додаток З) складаються з чотирьох розділів.

Періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім - не частіше ніж раз на два календарних роки, високим - не частіше одного разу на календарний рік.

Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Платники податків - юридичні особи, що відповідають критеріям, визначеним пунктом 16 підрозділу 4 розділу XX "Перехідні положення" ПКУ та у яких сума сплаченого до бюджету податку на додану вартість становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, а також самозайняті особи, сума сплачених податків яких становить не менше п'яти відсотків від задекларованого доходу за звітний податковий період, включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки. Зазначена норма не поширюється на таких платників податків у разі порушення ними статей 45, 49, 50, 51, 57 ПКУ.

Забороняється проведення документальної планової перевірки за окремими видами зобов'язань перед бюджетами, крім правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податку з доходів фізичних осіб та зобов'язань за бюджетними позиками і кредитами, що гарантовані бюджетними коштами.

Про проведення документальної планової перевірки керівником контролюючого органу приймається рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної планової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому не пізніше ніж за 10 календарних днів до дня проведення зазначеної перевірки вручено під розписку або надіслано рекомендованим листом з повідомленням про вручення копію наказу про проведення документальної планової перевірки та письмове повідомлення із зазначенням дати початку проведення такої перевірки.

Рішення про проведення документальної позапланової перевірки в цьому випадку приймається контролюючим органом вищого рівня лише у тому разі, коли стосовно посадових осіб контролюючого органу нижчого рівня, які проводили документальну перевірку зазначеного платника податків, розпочато службове розслідування або їм повідомлено про підозру у вчиненні кримінального правопорушення;

у разі отримання інформації про ухилення податковим агентом від оподаткування виплаченої (нарахованої) найманим особам (у тому числі без документального оформлення) заробітної плати, пасивних доходів, додаткових благ, інших виплат та відшкодувань, що підлягають оподаткуванню, у тому числі внаслідок неукладення платником податків трудових договорів з найманими особами згідно із законом, а також здійснення особою господарської діяльності без державної реєстрації. Така перевірка проводиться виключно з питань, що стали підставою для проведення такої перевірки;

у разі отримання документально підтвердженої інформації та даних, що свідчать про невідповідність умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" та/або встановлення невідповідності умов контрольованої операції принципу "витягнутої руки" у порядку, передбаченому підпунктом 39.5.1.1 підпункту 39.5.1 пункту 39.5 статті 39 ПКУ;

неподання платником податків або подання з порушенням вимог пункту 39.4 статті 39 ПКУ звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту або документації відповідно до вимог пунктів 39.4 і 39.5 статті 39 ПКУ;

отримано звіт про контрольовані операції, надісланий платником податків відповідно до пункту 39.4 статті 39 ПКУ. У такому разі перевірка проводиться виключно з питань контролю трансфертного ціноутворення;

платником податків не подано в установлений пунктом 50.3 статті 50 ПКУ строк уточнюючий розрахунок для виправлення помилок, виявлених за результатами електронної перевірки, проведеної за заявою платника податків;

виявлено розбіжності даних, що містяться у зареєстрованих акцизних накладних/розрахунках коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних та деклараціях з акцизного податку, поданих платником акцизного податку, що реалізує пальне;

Обмеження у підставах проведення перевірок платників податків, визначені ПКУ, не поширюються на перевірки, що проводяться на звернення такого платника податків, або перевірки, що проводяться у межах кримінального провадження.

Контролюючим органам забороняється проводити документальні позапланові перевірки, які передбачені підпунктами 78.1.1, 78.1.4, 78.1.8, 78.1.11 пункту 78.1 статті 78 ПКУ, у разі, якщо питання, що є предметом такої перевірки, були охоплені під час попередніх перевірок платника податків.

Працівникам податкової міліції забороняється брати участь у проведенні планових та позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться контролюючими органами, якщо такі перевірки не пов'язані з веденням оперативно-розшукових справ або здійсненням кримінального провадження стосовно таких платників податків (посадових осіб платників податків), що знаходяться в їх провадженні. Перевірки платників податків податковою міліцією проводяться у межах повноважень, визначених законом, та в порядку, передбаченому Законом України "Про оперативно-розшукову діяльність", Кримінальним процесуальним кодексом України та іншими законами України.

Про проведення документальної позапланової перевірки керівник контролюючого органу приймає рішення, яке оформлюється наказом.

Право на проведення документальної позапланової перевірки платника податків надається лише у випадку, коли йому до початку проведення зазначеної перевірки вручено під розписку копію наказу про проведення документальної позапланової перевірки.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення документальної позапланової виїзної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 ПКУ. Документальна позапланова невиїзна перевірка здійснюється у порядку, передбаченому статтею 79 ПКУ.

Строки проведення документальної позапланової перевірки встановлені статтею 82 ПКУ.

Перелік матеріалів, які можуть бути підставою для висновків під час проведення документальної позапланової перевірки, та порядок надання платниками податків документів для такої перевірки встановлено статтями 83, 85 ПКУ.

Порядок оформлення результатів документальної позапланової перевірки встановлено статтею 86 ПКУ.

Перевірка платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій проводиться з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 трансфертне ціноутворення ПКУ.

Розглянемо особливості проведення документальної невиїзної перевірки які регламентуються статтею 79 главою 8 розділу ІІ ПКУ. Документальна невиїзна перевірка здійснюється у разі прийняття керівником контролюючого органу рішення про її проведення та за наявності обставин для проведення документальної перевірки, наведеними висче і зазначеними у статтях 77,78 ПКУ. Документальна невиїзна перевірка здійснюється на підставі зазначених у підпункті 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 ПКУ документів та даних, наданих платником податків у визначених ПКУ випадках, або отриманих в інший спосіб, передбачений законом.

Документальна позапланова невиїзна перевірка проводиться посадовими особами контролюючого органу виключно на підставі рішення керівника контролюючого органу, оформленого наказом, та за умови надіслання платнику податків рекомендованим листом із повідомленням про вручення або вручення йому чи його уповноваженому представнику під розписку копії наказу про проведення документальної позапланової невиїзної перевірки та письмового повідомлення про дату початку та місце проведення такої перевірки.

Виконання умов цієї статті надає посадовим особам контролюючого органу право розпочати проведення документальної невиїзної перевірки.

Перед початком фактичної перевірки, з питань дотримання порядку здійснення розрахункових операцій та ведення касових операцій, посадовими особами контролюючих органів на підставі підпункту 20.1.9 пункту 20.1 статті 20 ПКУ може бути проведена контрольна розрахункова операція.

Допуск посадових осіб контролюючих органів до проведення фактичної перевірки здійснюється згідно із статтею 81 ПКУ.

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким установлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо).

Фактична перевірка проводиться двома і більше посадовими особами контролюючого органу у присутності посадових осіб суб'єкта господарювання або його представника та/або особи, що фактично здійснює розрахункові операції.

Під час проведення перевірки посадовими особами, які здійснюють таку перевірку, може проводитися хронометраж господарських операцій. За результатами хронометражу складається довідка, яка підписується посадовими особами контролюючого органу та посадовими особами суб'єкта господарювання або його представника та/або особами, що фактично здійснюють господарські операції.

Під час проведення перевірок посадові (службові) особи органів державної служби повинні діяти у межах повноважень, визначених ПКУ.

Керівники і відповідні посадові особи юридичних осіб та фізичні особи - платники податків під час перевірки, що проводиться контролюючими органами, зобов'язані виконувати вимоги контролюючих органів щодо усунення виявлених порушень законів про оподаткування і підписати акт (довідку) про проведення перевірки та мають право надати заперечення на цей акт (довідку).

При проведенні перевірок посадові (службові) особи контролюючого органу не мають права вимагати у платника податків отримувати витяг із відповідного реєстру про взяття такого платника податків на облік відповідно до вимог ПКУ.

Строки проведення виїзних перевірок регламентуються 82 статтею ПКУ. Тривалість документальних планових перевірок, не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - 10 робочих днів, інших платників податків - 20 робочих днів.

Продовження строків проведення документальних планових перевірок, можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більш як на 5 робочих днів, інших платників податків - не більш як на 10 робочих днів.

Тривалість документальних позапланових перевірок, не повинна перевищувати 15 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - 5 робочих днів, для фізичних осіб - підприємців, які не мають найманих працівників, за наявності умов, визначених в статті 82 ПКУ, - 3 робочі дні, інших платників податків - 10 робочих днів.

Продовження строків проведення документальних позапланових перевірок, можливе за рішенням керівника контролюючого органу не більш як на 10 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва - не більш як на 2 робочих дні, інших платників податків - не більш як на 5 робочих днів.

Документальна позапланова перевірка з наступних підстав: розпочато процедуру реорганізації юридичної особи (крім перетворення), припинення юридичної особи або підприємницької діяльності фізичної особи - підприємця, закриття постійного представництва чи відокремленого підрозділу юридичної особи, в тому числі іноземної компанії, організації, порушено провадження у справі про визнання банкрутом платника податків або подано заяву про зняття з обліку платника податків, для фізичних осіб - підприємців, які не мають найманих працівників, проводиться у строк, визначений висче, за наявності за два останні календарні роки одночасно таких умов:

платником податку подано податкову декларацію про відсутність доходів від провадження господарської діяльності;

платник податку не зареєстрований як платник податку на додану вартість;

в контролюючих органах відсутня податкова інформація щодо:

використання платником податку найманої праці фізичних осіб;

відкритих платником податку рахунків у банках та інших фінансових установах.

Загальний термін проведення перевірок, не може перевищувати 60 календарних днів.

Для посадових осіб контролюючих органів під час проведення перевірок підставами для висновків є:

документи, визначені ПКУ;

податкова інформація;

експертні висновки;

судові рішення;

інші матеріали, отримані в порядку та у спосіб, передбачені ПКУ або іншими законами, контроль за дотриманням яких покладений на контролюючі органи.

Експертиза проводиться у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта.

Для проведення електронної перевірки платник податків забезпечує подання до контролюючого органу в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб документів, які відповідно до ПКУ пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів(якщо такі документи створюються таким платником податків в електронній формі та зберігаються на машинних носіях інформації). Загальний формат та порядок подання такої інформації встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

Документи, що містять комерційну таємницю або є конфіденційними, передаються окремо із зазначенням посадової (службової) особи, що їх отримала. Передача таких документів для їх огляду, вивчення і їх повернення оформляються актом у довільній формі, який підписують посадова (службова) особа контролюючого органу та платник податків (його представник).

При проведенні перевірок посадові особи контролюючого органу мають право отримувати у платників податків належним чином завірені копії первинних фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів, що свідчать про приховування (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків, зборів, платежів, порушення вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Такі копії повинні бути засвідчені підписом платника податків або його посадової особи та скріплені печаткою (за наявності).

Забороняється вилучення оригіналів первинних, фінансово-господарських, бухгалтерських та інших документів за винятком випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

Акт (довідка), складений за результатами перевірки та підписаний посадовими особами, які проводили перевірку, у строки визначені цим Кодексом, надається платнику податків або його законному представнику, який зобов'язаний його підписати.

Строк складення акта (довідки) про результати перевірки не зараховується до строку проведення перевірки, встановленого цим Кодексом (з урахуванням його продовження).

У разі незгоди платника податків з висновками акта (довідки) такий платник зобов'язаний підписати такий акт (довідку) перевірки із зауваженнями, які він має право надати разом з підписаним примірником акта (довідки) або окремо у строки, передбачені ПКУ.

За результатами камеральної перевірки у разі встановлення порушень складається акт у двох примірниках, який підписується посадовими особами такого органу, які проводили перевірку, і після реєстрації у контролюючому органі вручається або надсилається для підписання протягом трьох робочих днів платнику податків у порядку, визначеному статтею 42 ПКУ.

Акт (довідка) документальної виїзної позапланової та планової перевірки, складається у двох примірниках, підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом п'яти робочих днів з дня, що настає за днем закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті, - протягом 10 робочих днів).

У разі відмови платника податків або його законних представників від підписання акта (довідки) посадовими особами контролюючого органу складається відповідний акт, що засвідчує факт такої відмови. Один примірник акта або довідки про результати виїзної планової чи позапланової документальної перевірки у день його підписання або відмови від підписання вручається або надсилається платнику податків чи його законному представнику.

Контролюючим та іншим державним органам забороняється використовувати акт перевірки як підставу для висновків стосовно взаємовідносин платника податків з його контрагентами, якщо за результатами складення акта перевірки податкове повідомлення-рішення не надіслано (не вручено) платнику податків або воно вважається відкликаним відповідно до статті 60 ПКУ.

За результатами електронної перевірки складається довідка у двох примірниках, що підписується посадовими особами контролюючого органу, які проводили перевірку, та реєструється у контролюючому органі протягом трьох робочих днів з дня закінчення установленого для проведення перевірки строку (для платників податків, які мають філії та/або перебувають на консолідованій сплаті,- протягом п'яти робочих днів).

Довідка електронної перевірки після її реєстрації вручається особисто платнику податків або його законним представникам для ознайомлення та підписання протягом п'яти робочих днів з дня вручення.

У разі незгоди платника податків або його законних представників з висновками перевірки чи фактами і даними, викладеними в довідці, складеній за результатами електронної перевірки, вони зобов'язані підписати таку довідку та мають право подати свої заперечення, які є невід'ємною частиною такої довідки, разом з підписаним примірником довідки.

Такі заперечення розглядаються контролюючим органом протягом п'яти робочих днів з дня їх отримання та платнику податків надсилається відповідь у порядку, визначеному статтею 58 ПКУ для надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень. Така відповідь є невід'ємною частиною довідки про проведення електронної перевірки. Результати перевірок платника податків з питань повноти нарахування і сплати податків та зборів під час здійснення контрольованих операцій оформлюються з урахуванням особливостей, визначених статтею 39 ПКУ.

Висновок до розділу 1

Взяття на облік суб'єктів господарювання в органах ДФС здійснюється за принципом "єдиного вікна" — на підставі відомостей з реєстраційних карток, наданих державним реєстратором.

Реєстрація або взяття на облік в органах ДФСУ платників податків може відбуватися: за місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб; місцем проживання особи; за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність.

Невід'ємною і найважливішою складовою управлінської діяльності органів ДФС України, що забезпечує повноту та своєчасність сплати податків та зборів є аналітична робота. Для здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності ДФСУ використовується інформація, що надходить від: платників податків та податкових агентів; від банків, інших фінансових установ - інформація про наявність та рух коштів на рахунках платника податків; від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України; від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; від підрозділів податкової служби та митних органів - за результатами податкового контролю. Може бути також використана й інша інформація, яка надійшла до податкових органів з ініціативи джерела інформації або за запитом податкового органу.

З метою усунення можливості ухилення від сплати податків органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування щомісяця протягом десяти календарних днів місяця, що настає за звітним, надається інформація органам ДФС України про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами.

Також слід відмітити важливість проведення податкових перевірок таких як камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки. Всі ці види перевірок слугують для визначених ситуацій. Перевірка як спосіб податкового контролю дуже дієвий але й в сою чергу неможна зловживати ним. Тому як часті, необґрунтовані податкові перевірки заважають вести господарську діяльність тому у плані проведення перевірок законодавець хоче покращити систему і розробляються відповідні закони. Зараз розроблена система створення плану графіку перевірок доопрацовується віднесення різних підприємств до категорій ризику буде змінюватись тим самим полегшуючи ведення бізнесу.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

2.1 Правові основи організації податкового контролю в Україні

У сучасних умовах розвитку суспільних відносин постійно відбуваються зміни які впливають на трансформацію сталих категорій серед таких понять категорія державний фінансовий контроль науці фінансового права накопичено досвід дослідження фінансових правовідносин відносин і контрольних відносин у фінансовій діяльності держави. Види та методи організації фінансового контролю в сучасних умовах розвитку в Україні ще потребують дослідження науковців. Сутність державного фінансового контролю випливає з об’єктивно властивої фінансам контрольної функції і традиційно розглядається в юридичній науці як цілеспрямована діяльність відповідних державних органів влади недержавних організацій по контролю за законністю та обґрунтованістю формування розподілу та використання фінансових ресурсів що знаходяться у розпорядженні держави.

Для наукового пізнання правових відносин, які виникають між органами податкового контролю в процесі їх в взаємодії та функціонування, було застосовано також використання методу поєднання логічного і історичного підходів. Поєднання логічного і історичного допомогло відкриттю якісно нових форм дії законів і знаходженню нового змісту в такій категорії як податковий контроль в Україні.

Практичне значення даної роботи полягає в можливості удосконалення на основі викладеного матеріалу механізму формування системи додаткових методів податкового контролю і вирішення питання щодо його ефективності. Матеріали роботи також можуть бути використані в процесі навчання при вивченні фінансового та податкового права, а також будуть корисні для практичних працівників.

Важливою передумовою забезпечення належної організації процесу податкового контролю є створення середовища для партнерських відносин між контролюючими податковими органами та суб’єктами господарювання.

Організація податкового контролю передбачає управління системою заходів з контролю за виконанням податкових зобов’язань, що здійснюється посадовими особами в межах своєї компетенції шляхом використання форм податкового контролю, передбачених податковим та іншим законодавством.

У процесі організації та проведення податкового контролю інтереси держави представляє орган, що здійснює управління в цій сфері. В Україні таким органом є Державна фіскальна служба України.

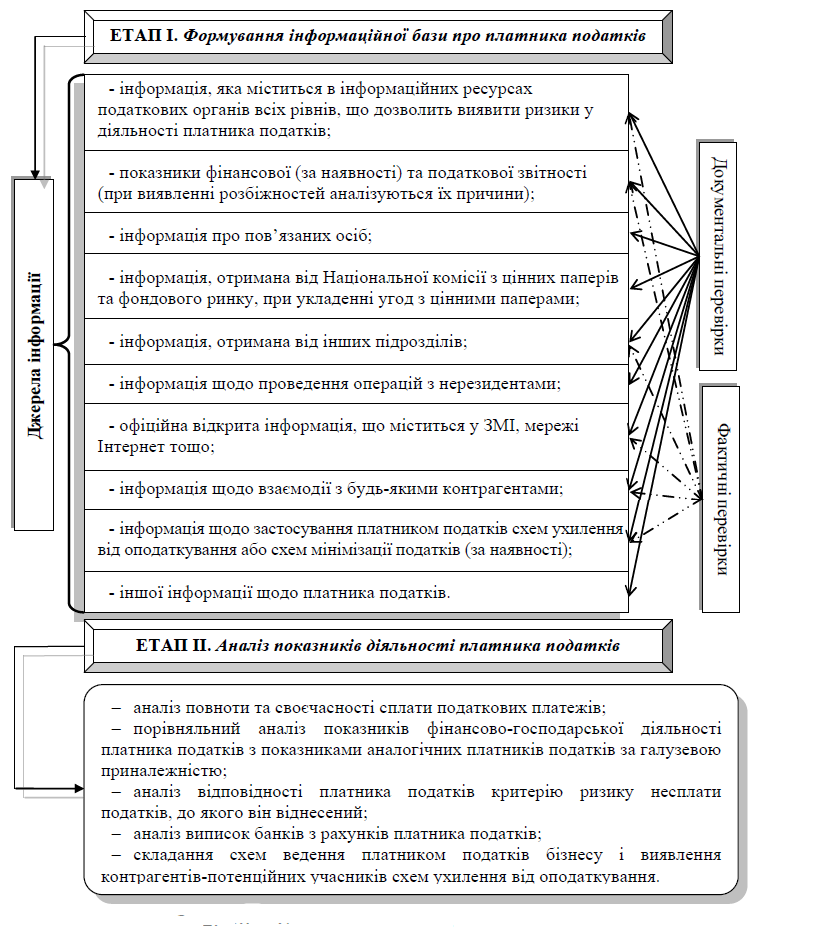
Органи фіскальної служби є контролюючими органами щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім тих, контроль за сплатою яких покладено на митні органи, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби [124].

Для здійснення ефективного податкового контролю діяльність контролюючих органів передбачає необхідність налагодження тісної взаємодії з іншими державними службами, у зв’язку з чим необхідним є створення передумов виключення дублювання їх функцій і забезпечення взаємодії контролюючих органів. На це спрямовано низку нормативно-правових актів. Зокрема, у ст. 41 Податкового кодексу України зазначено, що [124]:

– порядок контролю митними органами за сплатою платниками ПДВ та акцизного податку встановлюється спільним рішенням центрального органу державної податкової служби та спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади в галузі митної справи;

– інші державні органи не мають права проводити перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати податків, у тому числі на запит правоохоронних органів;

– органами стягнення є виключно органи державної податкової служби, що уповноважені здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах їх повноважень, а також державні виконавці в межах своїх повноважень. Стягнення податкового боргу за виконавчими написами нотаріусів не дозволяється.

Рис.2.1 Основні етапи доперевірочного (превентивного) контролю платника податків

У повідомленні-рішенні вказується інформація щодо нарахування (зменшення) грошового зобов’язання, зменшення (збільшення) суми бюджетного відшкодування та/або зменшення від’ємного значення об’єкта оподаткування податком на прибуток або від’ємного значення суми ПДВ. Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) платнику податків, якщо його передано посадовій особі такого платника податків під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення. Податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) фізичній особі (Додаток Й), якщо його вручена їй особисто чи її законному представникові або надіслано на адресу за місцем проживання чи останнього відомого її місцезнаходження з повідомленням про вручення.

У податковому повідомленні-рішенні вказується також обсяг застосовуваних контролюючими органами до платника податків штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) за порушення податкового законодавства (Додаток К). При цьому у разі вчинення платником податків двох або більше порушень законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи, штрафні (фінансові) санкції (штрафи) застосовуються за кожне вчинене разове та триваюче порушення окремо.

Кожен із зазначених етапів здійснення податкового контролю не є самостійним – виникнення та існування кожної наступної стадії є умовою виконання необхідних контрольних дій на попередній.

Податковий контроль здійснюється посадовими особами контролюючих органів у конкретних законодавчо закріплених формах, якими, відповідно до статті 62 Податкового кодексу України, є [124]:

1. Ведення обліку платників податків.

2. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби.

3. Перевірки та звірки щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

До прикладу, згідно норм російського законодавства (стаття 82 Податкового кодексу Російської Федерації) формами проведення податкового контролю є такі контрольні процедури: податкові перевірки; одержання пояснень платників податків і зборів, податкових агентів; перевірки даних обліку і звітності; огляд і обстеження приміщень і територій, що використовуються для стягнення доходу (прибутку); інші форми.

Питання про визначення методів і форм податкового контролю та їх співвідношення залишається на сьогодні доволі дискусійними. Окремі методи відносять до форм податкового контролю, а іноді – до способів його здійснення, що суттєво ускладнює дослідження податкового контролю та гальмує нормотворчий процес.

Для усунення термінологічної плутанини та помилкового ототожнення форм, методів і способів здійснення податкового контролю та задля уникнення непорозумінь і конфліктів при його здійсненні слід чітко розмежувати використання зазначених термінів. Про таке розмежування, хоч і фрагментарно, говорить і О. Яковенко. Частково поділяючи його погляди, формою податкового контролю ми вважаємо вираження практичної реалізації контрольної діяльності уповноважених органів у процесі її здійснення. Методи податкового контролю – це сукупність прийомів, способів, принципів, за допомогою яких контролюючими органами визначаються шляхи дотримання податкового законодавства, розв’язання проблем ухиляння від оподаткування та забезпечення реалізації податкової політики держави загалом.

Поділяючи законодавчо закріплену точку зору щодо форм здійснення податкового контролю, слід зазначити, що основною все ж залишається перевірка.

Аналізуючи чинне вітчизняне податкове законодавство, зокрема [124,133,134], виділимо такі основні правила проведення податкових перевірок:

1. Наявність посвідчення та направлення на перевірку, виписаного окремо на кожного податкового інспектора, а у випадках, передбачених законодавством, ще й рішення керівника податкової інспекції. Зазначимо, до прийняття Податкового кодексу суб’єкт контролю, розпочинаючи перевірку, також повинен був надавати і копію наказу про проведення перевірки. Нині ж вона надсилається платнику податків поштою (крім фактичних перевірок) разом з повідомленням про перевірку, що дозволяє йому належним чином підготуватися до контролю.

2. Тривалість податкових перевірок не має перевищувати законодавчо встановлених термінів, а їх хід – нормального режиму роботи суб’єкта господарювання.

3. Можливість вилучення у суб’єкта господарювання лише копій фінансово-господарських і бухгалтерських документів, що свідчать про порушення податкового законодавства. Вилучення оригіналів зазначених документів здійснюється виключно у випадках, передбачених кримінально-процесуальними законами, та за рішенням суду. На противагу цьому, нормами діючої до запровадження Податкового кодексу Інструкції про порядок вилучення посадовими особами органів Державної фіскальної служби України оригіналів та копій фінансово-господарських та бухгалтерських документів, затвердженої наказом Державної податкової адміністрації України від 08.11.2005 р. № 493, передбачалася можливість контролюючого органу при проведенні арешту активів платника податків на підставі рішення суду вилучати оригінали названих документів.

Податковий кодекс суттєво обмежив терміни проведення камеральної перевірки. Зокрема, до його прийняття податкові органи могли здійснювати зазначену перевірку протягом трьох місяців з дня подання податкових декларацій і документів. Сьогодні ж, відповідно до п. 200.10 ст. 200 Податкового кодексу України, камеральна перевірка здійснюється протягом 30 календарних днів, що настають за граничним терміном отримання податкової звітності.

За результатами камеральної перевірки, у разі встановлення порушень, складається акт у двох примірниках, що підписується посадовими особами органу, що проводили перевірку, і після реєстрації в органі державної податкової служби вручається або надсилається для підписання платнику податків протягом трьох робочих днів. Крім цього, податковий орган встановлює термін (у межах терміну проведення податкової перевірки), у який платник податків має внести відповідні виправлення. У разі відсутності порушень органом контролю складається відповідна довідка.

Підсумовуючи сказане, можна виділити наступні особливості здійснення камеральної перевірки:

– спрощений процесуальний порядок проведення, тобто

здійснення камеральної перевірки не потребує спеціального рішення керівника та направлення на її проведення;

– менш сувора регламентація процесуального режиму;

– проводиться без здійснення будь-яких інших видів перевірок;

– проводиться як відносно юридичних, так фізичних осіб, при цьому згода платника податків на перевірку та його присутність під час її проведення не обов’язкова.

Слід зауважити, що законодавство не визначає підстав проведення камеральних перевірок, при цьому всі податкові документи підлягають цій перевірці.

Відповідно до Податкового кодексу України [124] документальна перевірка – це перевірка, предметом якої є:

– своєчасність, достовірність, повнота нарахування та сплати усіх передбачених Кодексом податків і зборів;

– дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

– дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Слід наголосити, що працівникам податкової міліції, відповідно до чинного законодавства[124], забороняється брати участь у проведенні планових і позапланових виїзних перевірок платників податків, що проводяться податковими органами, якщо такі перевірки не пов’язаніз веденням оперативно-розшукових справ або розслідуванням кримінальних справ, порушених щодо таких платників податків (чи відповідних посадових осіб), що є у їх провадженні.

Стосовно позапланових перевірок, то прийнятий у липні 2013 р. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо трансфертного ціноутворення» (набрав чинності у вересні 2013 р.) фактично ввів підвид документальних позапланових перевірок – перевірку платників податків з питань повноти нарахування та своєчасності сплати податків і зборів під час здійснення контрольованих операцій (перевірка контрольованих операцій). У зв’язку з цим, відповідно до пп. 78.1.14 і 78.1.15 Податкового кодексу України, до існуючих підстав для проведення позапланових перевірок додалися наступні:

1. Встановлення відхилень цін контрольованої операції від рівня звичайних (ринкових) цін.

2. Неподання платником податків або подання з порушенням вимог звіту про контрольовані операції та/або обов’язкової документації або у разі встановлення порушень під час моніторингу такого звіту чи документації.

За місцем проведення розрізняють виїзні та невиїзні документальні перевірки.

Якщо до прийняття Податкового кодексу терміни проведення документальних виїзних перевірок було визначено для двох категорій платників – суб’єктів малого підприємництва та інших платників, то нині запроваджено й третю категорію – великі платники податків, для яких Кодексом встановлено триваліші терміни перевірок (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика термінів проведення документальних виїзних перевірок до і після прийняття Податкового кодексу

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид перевірки | Категорія платника податків | до прийняття Податкового кодексу | після прийняття Податкового кодексу | Відхилення |
| Документальна планова виїзна перевірка | для великих платників | \*\*\*\* | 30 |  |
| для малих підприємств | 20 | 10 | -10 |
| для інших платників | 30 | 20 | -10 |
| Подовження термінів документальної планової виїзної перевірки | для великих платників | \*\*\* | 15 |  |
| для малих підприємств | 10 | 5 | -5 |
| для інших платників | 15 | 10 | -5 |
| Документальна позапланова виїзна перевірка | для великих платників | \*\*\* | 15 |  |
| для малих підприємств | 10 | 5 | -5 |
| для інших платників | 15 | 10 | -5 |
| Подовження термінів документальної позапланової виїзної перевірки | для великих платників | \*\*\* | 10 |  |
| для малих підприємств | 2 | 10 | -8 |
| для інших платників | 5 | 10 | -5 |

Різновидом податкової перевірки є фактична. Термін «фактична перевірка» до 2011 р. не використовувався в жодному законодавчому акті України. Прийнятий Податковий кодекс, а саме ст. 80 Кодексу, фактичною регламентує перевірку, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об’єктів права власності такого платника. Враховуючи норми Податкового кодексу України [124] до особливостей фактичної перевірки можна віднести такі:

1. Проводиться двома і більше посадовими особами органу державної податкової служби у присутності посадових осіб суб’єкта господарювання або його представника та/або особи, яка фактично здійснює розрахункові операції.

2. Здійснюється без попередження платника податків.

3. Підставою для проведення є рішення керівника податкового органу, оформленого наказом, копія якого вручається платнику податків або його уповноваженому представнику під розписку до початку проведення фактичної перевірки, та за наявності хоча б однієї з таких обставин:

– у разі, коли за результатами перевірок інших платників податків виявлено факти, що свідчать про можливі порушення платником податків законодавства щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платником податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби, та виникає необхідність перевірки таких фактів;

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації від державних органів або органів місцевого самоврядування, що свідчить про можливі порушення платником податків законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби, зокрема щодо виробництва та обігу підакцизних товарів, здійснення платниками податків розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності патентів, ліцензій, свідоцтв про державну реєстрацію та інших документів, контроль за наявністю яких покладено на органи державної податкової служби;

– письмового звернення покупця (споживача), оформленого відповідно до закону, про порушення платником податків установленого порядку проведення розрахункових операцій, касових операцій, патентування або ліцензування;

– неподання суб’єктом господарювання в установлений законом строк обов'язкової звітності про використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових книжок і книг обліку розрахункових операцій, подання їх із нульовими показниками;

– отримання в установленому законодавством порядку інформації про порушення вимог законодавства в частині виробництва, обліку, зберігання і транспортування спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та цільового використання спирту платниками податків;

– у разі отримання в установленому законодавством порядку інформації про використання праці найманих осіб без належного оформлення трудових відносин і виплати роботодавцями доходів у вигляді заробітної плати без сплати податків до бюджету, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

Натомість, лише для фактичних перевірок Податковим кодексом передбачена норма, що закріплює кількість податкових інспекторів, які можуть брати участь у перевірці, а саме дві і більше особи. Щодо інших видів перевірок, то аналогічної регламентації Кодексом не здійснено.

За результатами фактичних перевірок складається акт (довідка) у двох примірниках, підписується посадовими особами органів державної податкової служби, які проводили перевірку, та реєструється не пізніше наступного робочого дня після її закінчення. Закінчення перевірки своїми підписами засвідчує особа, яка здійснювала розрахункові операції, платник податків та, у разі наявності, його законні представники. Підписання акта (довідки) фактичної перевірки названими суб’єктами здійснюється за місцем проведення перевірки або у приміщенні органу державної податкової служби [124].

З прийняттям Податкового кодексу України термін для подання заперечень проти висновків, що містяться в акті камеральних, документальних чи фактичних перевірок, а також термін їх розгляду було збільшено з трьох днів до п’яти. Разом з тим, Кодексом вперше передбачено право платника податків брати участь у розгляді заперечень, а також бути присутнім при ухваленні рішень з урахуванням цих заперечень. Таку новацію, на наш погляд, слідвідзначити як позитивну з огляду на те, що заперечення проти висновків, що містяться в акті, – це перший інструмент власного захисту, що може застосувати платник податків після закінчення перевірки. На відміну від процедури адміністративного оскарження, що розпочинається вже після отримання податкового повідомлення-рішення та може тривати досить довго, заперечення є законним засобом впливу на зміст повідомлення-рішення ще до його ухвалення.

Кожній формі податкового контролю притаманні свої методи, що є свідченням взаємозв’язку між цими категоріями. Їх обирають залежно від конкретних завдань, що ставлять перед собою контролюючі органи. Правильний підбір як форми, так і методів податкового контролю дозволяє досягти найбільшої ефективності в процесі здійснення податкового контролю.

У Податковому кодексі України, на жаль, чітко не визначені методи та інструментарій здійснення податкового контролю. Ми переконані, у зв’язку із трансформацією вітчизняного податкового законодавства, система методів податкового контролю вимагає комплексного наукового обґрунтування, адже ефективність контролю безпосередньо залежить від правильності вибору методів його проведення.

Методи здійснення податкового контролю досліджували у своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні науковці. К. Хмільовська [165] під методами податкового контролю розуміє сукупність прийомів, що дають можливість комплексно досліджувати достовірність встановлення об’єкта оподаткування і розрахунків податків та інших податкових платежів.

Найбільш поширеними в науковій літературі є методи, що поділяють на прямі та непрямі. Нами підтримується цей, по суті, класичний підхід до поділу методів здійснення податкового контролю, однак вважаємо за доцільне виділити і превентивні методи податкового контролю, зокрема: масово-роз’яснювальна робота; навчання; дисциплінарні, адміністративні, матеріальні методи примусу, стимулювання (податкові канікули, пільги).

До прямих належать такі методи податкового контролю, як: спостереження, обстеження, інспекція, інвентаризація, облік платників податків, хронометраж, експертиза. Застосуванню названих методів передує, як правило, спостереження – метод контролю, що має на меті ознайомлення зі станом податкової діяльності суб’єкта господарювання. При цьому податковий орган, як спостерігач, не впливає на розвиток подій.

Обстеження – метод контролю окремих сфер діяльності платників податків. Обстеженню підлягають території і приміщення, у яких розташовуються об’єкти, що підлягають оподаткуванню абовикористовуються для отримання прибутку. Обстеження проводиться для перевірки відповідності документів, поданих платником податку, його представником, фактичним даним про об’єкти, що підлягають оподаткуванню, або використовуються для отримання прибутку [28]

Інспекція – метод контрольної діяльності податкових органів на місцях, який здійснюється для загального ознайомлення зі станом справ і надання оперативної практичної допомоги [10].

Інвентаризація – це елемент методу бухгалтерського та податкового обліку, за допомогою якого контролюючий орган може визначити фактичний розмір активів, капіталу та зобов’язань суб’єкта господарювання, а також зіставити отримані результати з даними бухгалтерського та податкового обліку. Вона проводиться шляхом перерахунку, перемірювання, а також звірки розрахунків на підставі документів, що дозволяє уточнити дані бухгалтерського обліку.

Облік платників податків – це процедура, що створює передумови для здійснення контролю за правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю перерахування платниками податків і зборів до бюджетів і до державних цільових фондів.

Новим методом податкового контролю, що, відповідно до ст. 80 Податкового кодексу України, може використовуватись під час проведення фактичних перевірок, є хронометраж – процес спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, що здійснюється під час проведення фактичних перевірок і застосовується контролюючими органами з метою встановлення реальних показників щодо діяльності платника податків, яка здійснюється на відповідному місці її провадження[10]. Однак не врегульованими Кодексом залишаються завдання, принципи та способи здійснення хронометражу податковими органами у процесі контрольно-перевірочної роботи.

З 2011 р. у Податковому кодексі з’явилася норма, яка регламентує залучення експертів до процедури податкового контролю (рисунок 2.2).

За надання завідомо неправдивого висновку експерт несе відповідальність відповідно до законодавства України.

Загалом прямі методи податкового контролю передбачають використання інформації, безпосередньо пов’язаної з даними податкових декларацій, записів та інших документів, що надає платник податків. На відміну від прямих, суть непрямих методів полягає в тому, що для визначення податкових зобов'язань платника податків зіставляється інформація про діяльність платника податків, отримана з інших, ніж його бухгалтерські документи, джерел.

Виходячи з цього та враховуючи джерела отримання інформації про платника податків, до непрямих методів податкового контролю нами віднесено:

– аналіз виписок банків з рахунків платника податків;

– дослідження відомостей постачальників або споживачів;

– аналіз результатів зустрічних перевірок третіх підприємств;

– зіставлення показників діяльності платника податків із середніми по галузі чи регіоні, у яких він веде господарську діяльність;

– складання схем ведення платником податків бізнесу з метою виявлення контрагентів-потенційних учасників схем ухилення від оподаткування;

– фіскальний рескрипт та горизонтальний моніторинг.

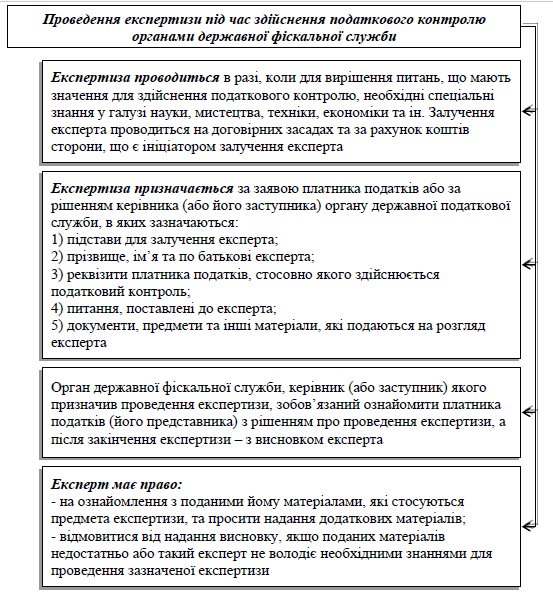
****

Рис. 2.2 Особливості проведення експертизи під час здійснення податкового контролю органами державної фіскальної служби

Непрямі методи контролю широко використовуються у контрольно-перевірочному процесі розвинутих країн світу, в більшості яких повноваження

щодо використання зазначених методів виходять з передбачених законодавством функцій податкових органів.

В умовах відсутності у вітчизняному законодавстві чіткої регламентації переліку й умов застосування непрямих методів податкового контролю – з одного боку, а з іншого – врахування судовими органами при вирішенні спорів про ухилення від оподаткування наданих податковими інспекторами доказів, отриманих у результаті непрямого податкового контролю, вважаємо доцільним законодавчо закріпити перелік непрямих методів податкового контролю, а також умов і джерел отримання податковими органами інформації, необхідної для здійснення непрямого контролю.

Розглянуті теоретико-методологічні засади лягли в основу розробленого нами організаційно-економічного механізму податкового контролю (рисунку 2.3).

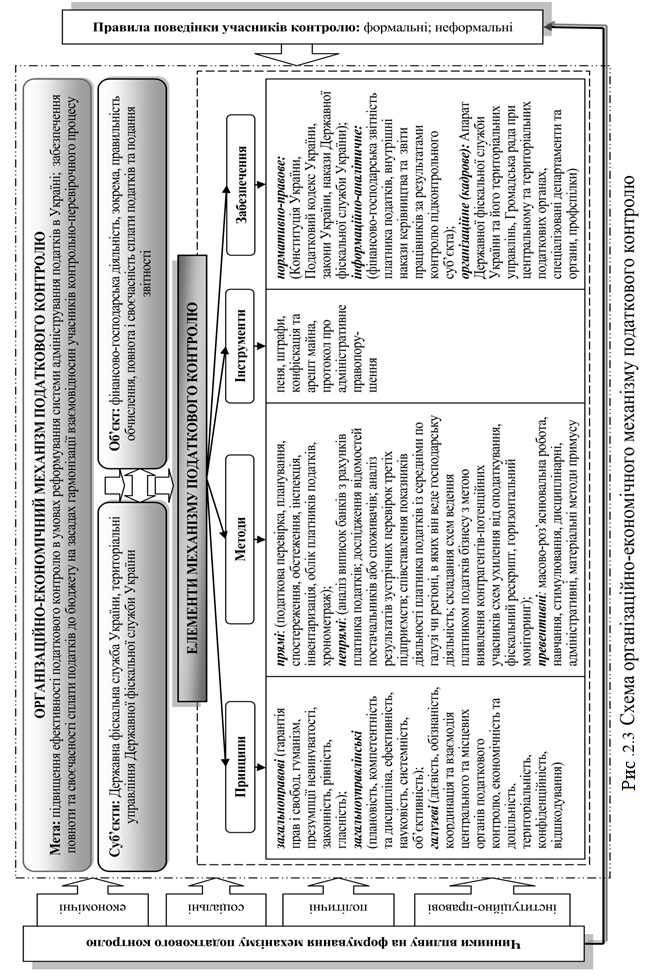
Розроблений організаційно-економічний механізм податкового контролю (рисунок 2.3), на відміну від існуючих, передбачає:

1) визначення принципів здійснення податкового контролю, що поділяються на: загальноправові (гарантованість прав і свобод, гуманізм, презумпції невинуватості, законність, рівність, гласність); загальноуправлінські (плановість, компетентність і дисципліна, ефективність, науковість, системність, об’єктивність); галузеві (дієвість, обізнаність, координація та взаємодія центральної та місцевої влади, економічність і доцільність, територіальність, конфіденційність, відшкодування);

2) систематизацію методів податкового контролю через виділення прямих, непрямих і превентивних методів;

3) чітке окреслення інструментів податкового контролю, до яких віднесено пеню, штрафи, конфіскацію та арешт майна, протоколи про адміністративне правопорушення;

4) обґрунтування системи забезпечення податкового контролю, яка включає нормативно-правове (Конституція України, Податковий кодекс України, Закони України, накази Міністерства доходів і зборів України), інформаційно-аналітичне (фінансово-господарська звітність платника податків, внутрішні накази керівництва та звіти працівників підконтрольного суб’єкта) та організаційне (кадрове) (Апарат Державної фіскальної служби України та її територіальних управлінь, Громадська рада при центральному та територіальних фіскальних органах, спеціалізовані департаменти та органи, профспілки) забезпечення контрольно-перевірочного процесу.



Разом з тим, розроблений організаційно-економічний механізм податкового контролю враховує вплив економічних, соціальних, політичних та інституційно-правових чинників. Останні, в свою чергу, формують формальні (фіксуються в правових актах держави, визнаються і затверджуються конкретними повноважними органами) та неформальні (існують у податковій системі, спираються на цінності, звичаї, ментальні стереотипи, релігійні, моральні, етичні та соціальні норми, культурні традиції) правила поведінки учасників контролю під час проведення податкових перевірок [92].

2.2 Аналіз факторів впливу на ефективність організації податкового контролю в Україні

Як вже зазначалось організація податкового контролю відіграє велику роль у формуванні бюджету країни. В період спаду розвитку економіки, ведення бойових дій, одне із пріоритетних завдань держави є розвиток економіки для ії зростання та наповнення бюджету. Таким чином для зростання економіки потрібно зробити сприятливий інвестиційний клімат та дати нормально працювати вітчизняному бізнесу, тобто зменшити тиск з боку ДФС але гарантуючи умови наповнення бюджету.

Удосконалення організації податкового контролю повинна здійснюватися за рахунок скорочення матеріальних і трудових затрат з отриманням найкращого результату у визначені строки .

Держава повинна зробити такі умови ведення бізнесу щоб платники податків добровільно сплачували податки а ДФС виконувала функції моніторингу.

Перелічимо низьку факторів які зумовлюють необхідність удосконалення організації податкового контролю:

низький рівень добровільної сплати податків;

низька якість податкових перевірок;

мало ефективна процедури апеляційних оскаржень;

мало ефективна система ризиків для виявлення несумлінних платників;

недостатня взаємодія з платниками податків, яке має збільшити довіру до ДФС.

Таким чином є важливою проблема удосконалення організації податкового контролю в Україні. Ефективний податковий контроль це одна з головних умов результативного функціонування податкової системи та наповнення бюджету країни тому що він присутній при сплаті кожного податку і є невід’ємною частиною функціонування податкової системи країни.

Податковий контроль – це остання стадія управління оподаткуванням, і як один з головних елементів планування податкових надходжень до бюджету. Його двобока сутність зумовлена тим, що, він виступає як форма реалізації контролюючої функції податків, та грошових відносин між державними органами та платниками податків. Від так треба ще розуміти що виконання платниками податків своїх зобов’язань неможливо формувати тільки за допомогою примусових заходів, нагляду та покарань.

Щоб бути максимально ефективною треба розробляти нормативно правову базу функціонування податкового контролю, яка б була максимально оптимізована под вимоги сучасної ситуації та впроваджувати ії на тривалий час роботи, без змін.

Розглянемо результати проведення контрольно перевірочної роботи Державної фіскальної служби України.

Одним із факторів стосовно якого випливає висновок щодо покращення організації податкового контролю слугує те що ДФС проводить багато перевірок без результату, але слід зауважити що у 2015 році спостерігалася тенденція до зменшення кількості перевірок рис. 2.4 що є позитивним кроком до поліпшення податкового контролю

.

-23%

-36%

-28%

Рис. 2.4. Тенденції щодо скорочення перевірок (звірок) в 2015-2016 роках

Так у 2016 році, проведено 21,2 тис. позапланових документальних перевірок (на 11,9 тис., або 36 відс.,менше, ніж у 2015 році) та 50,4 тис. зустрічних звірок (на 15,3тис., або 23 відс.,менше, ніж у минулому році) [53]звіт ДФС.

Ще можна зауважити що сума донарахованих узгоджених та неузгоджених податкових зобов’язань дуже відрізняється від суми яка фактично надходить до бюджету рисунок 2.5. За результатами перевірок у 2015 році до бюджету донараховано 36,5 млрд. грн. грошових зобов’язань, у т.ч. за результатами

планових документальних перевірок –18,5 млрд. грн., позапланових –18,0 млрд. гривень.

2016 рік

2015 рік

Надійшло за актами документальних перевірок 3,3 млрд. грн. (41,4% від узгоджених сум)

Донараховано узгоджених податкових зобов'язань 8,0 млрд. грн. (34,3%)

Донараховано узгоджених податкових зобов'язань 4,6 млрд. грн. (15,6%)

Донараховано узгоджених та неузгоджених податкових зобов'язань 36,5 млрд. грн.

Донараховано узгоджених та Неузгоджених податкових зобов'язань 23,2 млрд. грн.

Надійшло за актами документальних перевірок 2,9 млрд. грн. (63,5% від узгоджених сум)

Рис. 2.5 Основні показники контрольно перевірочної роботи за 2015-2016 роках

З огляду на це державою все більше приділяється уваги щодо покращення організації податкового контролю в країні а саме: підвищення добровільної сплати податків, підвищення якості податкових перевірок, підвищення якості процедури апеляційних оскаржень, удосконалення системи ризиків для виявлення несумлінних платників податків, підвищення взаємодії з платниками податків, яке має збільшити довіру до Державної фіскальної служби.

З огляду на це доцільно запропонувати такі прийоми відбору платників податків для виїзних перевірок:

- концентрація основних ресурсів податкових органів на роботі з великими платниками податків, на які перепадає значна частина податкових надходжень;

- порівняння деяких показників роботи платників податків, що вказані у конкретних деклараціях, із середнім значенням цих показників, розрахованих для усіх платників податків даної категорії. Ті платники, у деклараціях яких значення цих показників особливо сильно відхиляються від середнього значення, відбираються для перевірки;

- застосування експертних підходів, нейронних мереж, статистичних методів, регресійно - кореляційного аналізу.

Всі ці рекомендації мають щось спільне, а саме здійснюють методичний підхід до питання доцільності перевірки даного підприємства або декількох підприємств та які донарахування можна очікувати. Але якщо ресурси податкових органів недостатні для перевірки великої кількості підприємств знов постає питання відбору підприємств для перевірки. Від так треба удосконалювати

Отже, необхідно удосконалювати єдиний методичний підхід, а саме розробити ефективнішу систему ризиків для виявлення несумлінних платників. Ця система ризиків повинна розроблятись з урахуванням того щоб перевірка давала б найбільш ефективні результати, а значить, такий методичний підхід має бути реалізований у комп’ютерній програмі також.

Вдосконалення організації податкового контроль буде сприяти виведенню підприємств з «тіньового» сектору економіки, виконання в повному обсязі завдань які стоять перед Державною фіскальною службою України та збільшення ефективності виконання цих завдань. Поліпшення взаємодії між платником податків та контролюючим органом. Всі ці чинники позитивно вплинуть на динаміку економічного зростання в Україні та підвищать соціальну та політичну стабільність у державі.

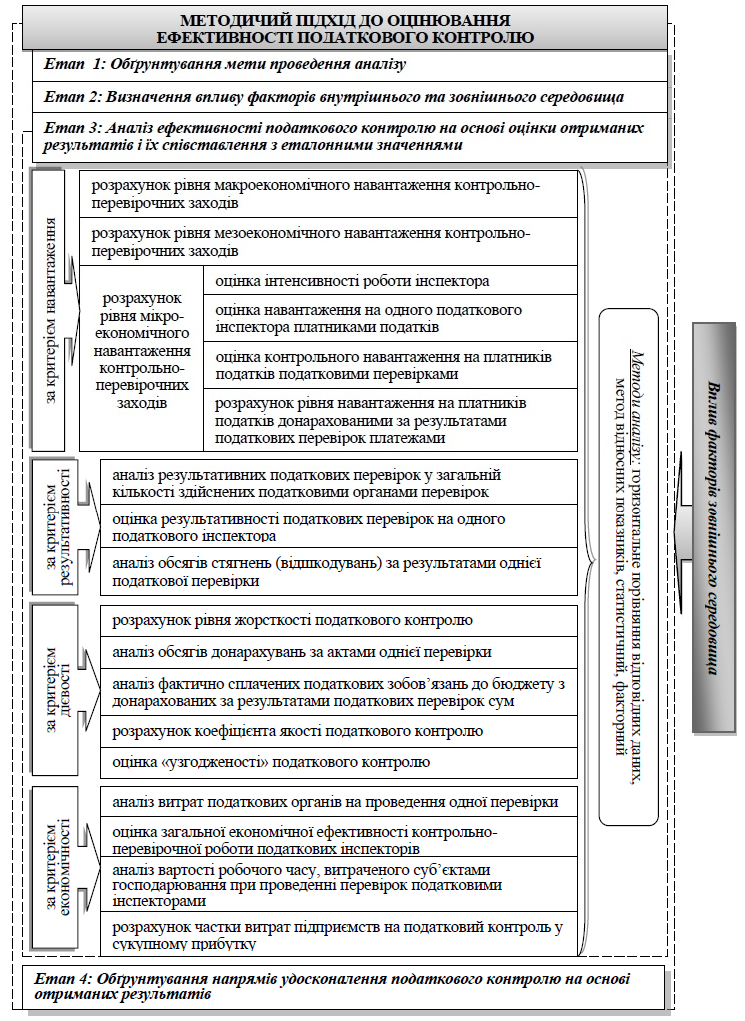
2.3 Критерії оцінки ефективності дії механізмів удосконалення організації податкового контролю.

Необхідність оцінювання ефективності податкового контролю обумовлена потребою зниження кількості та обсягів правопорушень у податковій сфері, забезпечення стабільності надходжень до бюджетів усіх рівнів, підвищення фіскальної ефективності податкової системи зі збереженням стимулюючого потенціалу податкової політики щодо ділової активності, а отже і економічного розвитку держави загалом.

Для комплексного оцінювання ефективності податкового контролю можна застосовувати наступний методичний підхід[94], що передбачає аналіз ефективності контролю за критеріями навантаження, результативності, дієвості, економічності та дозволяє всебічно і повно оцінити ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових органів на рівні країни загалом, регіону, окремої податкової інспекції (рис. 2.6).

Основна мета авторського методичного підходу – врахувати аспект гармонізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю задля забезпечення підвищення ефективності адміністрування податків в Україні.

Використання запропонованого методичного підходу до оцінювання ефективності податкового контролю (рис. 2.6) дозволить комплексно дослідити контрольно-перевірочний процес в Україні, виявити недоліки в діяльності контролюючих органів, назвати їх причини та розробити заходи для усунення.

Рис. 2.6 Методичний підхід до оцінювання ефективності податкового контролю

Його перевагами насамперед є можливість:

– застосовування на всіх рівнях управління органів контролю;

– кількісного параметричного дослідження ефективності податкового контролю в динаміці;

– комплексного та детального аналізу податкового контролю на різних рівнях.

Розглянемо детальніше методичний підхід до оцінювання ефективності податкового контролю за критеріями навантаження, результативності, дієвості та економічності.

Важливим показником, що характеризує навантаження податковим контролем економіки є макроекономічне навантаження контрольно-перевірочних заходів (*Рмакро і*) (2.1):

(2.1)

де *і* – кількість періодів;

*ОПі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСбі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в *і*-му році, тис. грн;

*ВВПі* – обсяг валового внутрішнього продукту в *і*-му році, тис. грн.

Зростання цього показника у динаміці свідчитиме про підвищення питомої ваги донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі ВВП в *і*-му році, і вказуватиме на зниження податкової культури та податкової дисципліни у суспільстві. Відповідно, зниження значення запропонованого показника в динаміці свідчитиме про підвищення ефективності податкового контролю.

Розрахувати показник рівня макроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів (*Рмакроі*) пропонуємо й іншим способом (2.2):

(2.2)

де *і* – кількість періодів;

*ОПі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСбі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до бюджету за результатами податкового контролю в *і*-му році, тис. грн;

*ППбі* – обсяг надходжень податкових платежів до Державного бюджету в *і*-му році, тис. грн.

Показник макроекономічного навантаження контрольно- перевірочних заходів відображає частку всіх донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі надходжень податкових платежів до бюджету в *і*-му році. Позитивним є зниження значення даного показника у динаміці при умові зниження кількості проведених перевірок податковими інспекторами в *і*-му році.

Мезоефективність податкового контролю відображає вагомість досліджуваного регіонального податкового органу порівняно з аналогічними у загальній структурі податкових органів країни. Її можна розрахувати, використовуючи показник рівня мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів (*Рмезо і*), який пропонуємо розраховувати за формулою (2.3):

(2.3)

де *і* – кількість періодів;

*ОПмбі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСмбі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в *і*-му році, тис. грн;

*ВРПі* – обсяг валового регіонального продукту в *і*-му році, тис. грн.

Розрахунок запропонованого показника дозволить визначити питому вагу донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі ВРП в *і*-му році.

Розрахувати рівень мезоекономічного навантаження контрольно- перевірочних заходів (*Рмезо і*) пропонуємо і за формулою (2.4):

(2.4)

де *і* – кількість періодів;

*ОПмбі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до місцевого бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСмбі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до відповідного місцевого бюджету за результатами перевірок територіального органу податкового контролю в *і*-му році, тис. грн;

*ППмбі* – обсяг надходжень податкових платежів до відповідного місцевого бюджету в *і*-му році, тис. грн.

У такій інтерпретації показник відобразить частку донарахованих за результатами перевірок податкових платежів, включаючи штрафні санкції, у загальному обсязі надходжень податкових платежів до місцевого бюджету в *і*-му році.

Загалом, розрахунок рівня мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів (*Рмезоі*) буде доречним для порівняння показників контрольно-перевірочної роботи та її ефективності кількох територіальних податкових органів.

Оцінювання мікроекономічного навантаження податкового контролю полягає у встановленні рівня досягнення поставленої мети нижньою ланкою контролюючого органу (наприклад податковою інспекцією певного району, окремим відділом у структурі податкового органу тощо) через зіставлення його з отриманими результатами діяльності контролюючого органу. За такого підходу можна проаналізувати ефективність податкового контролю як функції державного управління, а також ефективність діяльності конкретних суб’єктів контролю, тобто працівників податкового органу.

Аналіз мікроекономічного навантаження податкового контролю доцільно здійснити, використовуючи низку показників, зокрема:

– інтенсивність роботи одного податкового інспектора (*ІП1і*);

– навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю (*РНІі*);

– коефіцієнт контрольного навантаження на платників податків податковими перевірками (*Рнаві*);

– рівень навантаження на платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами (*Рнав Ді*).

Інтенсивність роботи одного податкового інспектора (*ІП1і*) пропонуємо обчислювати за формулою (2.5):

(2.5)

де *і* – кількість періодів;

*Кпі* – кількість перевірок, проведених в *і*-му році, од.;

*Чпі* – чисельність працівників відділу податкового контролю органу податкової служби в *і*-му році.

Запропонований показник доцільно розраховувати за видами перевірок, а отримані результати аналізувати у динаміці. Зниження значення цього коефіцієнта, серед іншого, може бути свідченням підвищення податкової культури, активізації використання електронних сервісів подання та контролю звітності платниками податків тощо.

Для комплексного оцінювання ефективності податкового контролю разом з названим показником пропонуємо розрахувати і коефіцієнт навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю (*РНІі*) (2.7):

(2.6)

де *і* – кількість періодів;

ЧПі– чисельність платників податків, охоплених податковими перевірками в *і*-му році, од.;

Чnі – середня чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в *і*-му році, ос.

Варто наголосити, що зростання значення цього показника у динаміці може свідчити як про зростання кількості платників податків, які перебувають на податковому обліку в органах ДПС, так і про зниження чисельності працівників відділу податкового контролю органу ДПС. Тому не однозначним є твердження, що зростання навантаження на одного податкового інспектора є свідченням підвищення ефективності його роботи.

Коефіцієнт контрольного навантаження на платників податків податковими перевірками (*Рнаві*) пропонуємо розраховувати за формулою (2.7):

(2.7)

де *і* – кількість періодів;

*Кпі* – загальна кількість податкових перевірок, проведених податковими органами в *і*-му році, од.;

*ЧПі* – чисельність платників податків, охоплених податковими перевірками в *і*-му році, од.

Запропонований показник має аналізуватись сукупно з динамікою кількості проведених податкових перевірок. Крім того, при аналізі контрольного навантаження на платників податків плановими податковими перевірками слід оцінити відповідність отриманих результатів вимогам критеріїв віднесення суб’єктів господарювання до ступеня ризику ведення господарської діяльності в частині періодичності здійснення податкових перевірок.

У процесі оцінювання навантаження на платників податків податковим контролем доцільно проаналізувати також рівень навантаження платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами (*РнавДі*), який пропонуємо розрахувати за формулою (2.8):

(2.8)

де *і* – кількість періодів;

*ОПі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в *і*-му році, тис. грн;

*ЧПі* – чисельність платників податків, охоплених перевірками в *і*-му році, од.

Зростання значення показника у динаміці може свідчити про збільшення обсягів податкових зобов’язань, від сплати яких ухилилися суб’єкти господарювання, тобто про зниження податкової культури платників податків. Це явище є негативним, однак може бути спричинене факторами, незалежними від платників податків. Зокрема, це:

1. Ненавмисні помилки платників податків при розрахунку суми платежів, що пов’язано з частими змінами в законодавстві та невчасним реагуванням на них.

2. Низька поінформованість платників щодо податкових новацій, змін форм звітності та особливостей їх заповнення тощо.

Проаналізувавши значення показника рівня навантаження платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами (*РнавДі*) у динаміці та за видами санкцій, контролюючий орган зможе оперативно прийняти управлінські рішення щодо підвищення рівня податкової освіченості (культури) платників податків шляхом підвищення їх поінформованості стосовно змін у податковій системі, що забезпечить своєчасне та повне надходження до бюджету належних податків і зборів.

Аналіз податкового контролю за критерієм результативності дозволить охарактеризувати конкретні результати діяльності податкового органу. При цьому аналіз доцільно розпочати з розрахунку коефіцієнта результативних податкових перевірок у загальній кількості здійснених податковими органами перевірок в *і*-му році (*VРПі* ), що пропонуємо обчислювати за формулою (2.9):

(2.9)

де *і* – кількість періодів;

*К0пі* – кількість проведених податкових перевірок в *і*-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.;

*Кпі* – загальна кількість податкових перевірок, проведених в *і*-му році, од.

Зростання питомої ваги податкових перевірок, за результатами яких були виявлені порушення, у загальній кількості проведених податкових перевірок свідчитиме, серед іншого, про підвищення якості доперевірочного аналізу контрольного органу, ефективності використання ризикоорієнтованої системи відбору платників податків для перевірок тощо. Зауважимо, що зниження значення наведеного показника у динаміці не може бути прямим підтвердженням зниження результативності податкового контролю загалом. Крім того, варто наголосити на недопустимості планових показників результативності податкових перевірок.

Коефіцієнт результативності податкових перевірок на одного податкового інспектора (*РП1і*) пропонуємо визначати за формулою (2.10):

(2.10)

де *і* – кількість періодів;

*ОПі* (основний платіж) – сума податкових платежів, своєчасно не сплачених платником податків до бюджету в *і*-му році, тис. грн;

*ШСі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих до сплати у бюджет за результатами податкових перевірок в *і*-му році, тис. грн;

*Чпі* – чисельність працівників відділу податкового контролю органу ДПС в *і*-му році, ос.

При цьому, як зазначалось, про ефективність податкових перевірок можна говорити лише за відсутності планових вимог значення показника їх результативності.

Коефіцієнт стягнень (відшкодувань) за результатами однієї податкової перевірки (*КС1і*) варто обчислювати за формулою (2.11):

(2.11)

де *і* – кількість періодів;

*Сі* – сума фактично сплачених податкових зобов’язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в *і*-му році, тис. грн;

*К0пі* – кількість проведених податкових перевірок в *і*-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.

Загалом аналіз ефективності податкового контролю за критерієм результативності дозволить зробити висновки щодо частоти та періодичності контрольно-перевірочних заходів, чисельності податкових інспекторів, залучених до проведення перевірок, якості і результативності їх роботи тощо.

Здатність органів податкового контролю забезпечити виконання платниками податків податкових зобов’язань перед державою своєчасно та в повному обсязі можна оцінити, проаналізувавши ефективність контрольно-перевірочної роботи податкових інспекторів за критерієм дієвості, що включає розрахунок коефіцієнтів:

а) донарахувань за актами однієї податкової перевірки (*КД1і*);

б) сплати податкових зобов’язань до бюджету з донарахованих сум за результатами податкових перевірок ( ); і сплатиК

в) жорсткості податкового контролю (*Ржі*);

г) якості (*КЯі*) та «узгодженості» (*КУі*) податкового контролю.

Коефіцієнт донарахувань за актами однієї податкової перевірки (*КД1і*) пропонуємо обчислювати за формулою (2.12):

(2.12)

де *і* – кількість періодів;

*Ді* – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами податкових перевірок в *і*-му році, тис. грн;

*К0пі* – кількість проведених податкових перевірок в *і*-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.

Для об’єктивності прийняття управлінських рішень запропонований коефіцієнт доцільно обчислювати за видами податкових перевірок. Позитивним є переважання значення коефіцієнта донарахувань за результатами однієї податкової перевірки (*КД1і*) над значенням показника витрат податкових органів на проведення однієї перевірки (*ВДПСі*).

Коефіцієнт сплати податкових зобов’язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в *і*-му році (*Ксплатиі*) пропонуємо розрахувати за формулою (2.13):

(2.13)

де *і* – кількість періодів;

*Сі* – сума фактично сплачених податкових зобов’язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум в *і*-му році, тис. грн;

*Ді* – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами податкових перевірок в *і*-му році, тис. грн.

Необхідність аналізу названого показника зумовлюється потребою наповнення дохідної частини бюджетів різного рівня. Відповідно, про ефективність податкового контролю свідчитиме зростання значення даного показника у динаміці та його наближення до 1 (або 100%).

Рівень жорсткості податкового контролю (*Ржі*) пропонуємо розрахувати за формулою (2.14):

(2.14)

де *і* – кількість періодів;

*ШСі* – обсяг штрафних санкцій, нарахованих за результатами перевірок в *і*-му році до сплати у бюджет, тис. грн;

*Ді* – обсяг додатково нарахованих платежів до бюджету за результатами перевірок в *і*-му році, тис. грн.

Зростання показника у динаміці, серед іншого, вказуватиме на збільшення кількості податкових правопорушень і, як наслідок, зростання обсягів застосованих штрафних санкцій за результатами податкових перевірок, тобто зростання жорсткості податкового контролю.

Коефіцієнт якості податкового контролю (*КЯі*) радимо обчислювати за формулою (2.15):

(2.15)

де *і* – кількість періодів;

*Кяі* – кількість податкових перевірок, здійснених в *і*-му році, за актами яких суд виніс рішення на користь податкових органів, од.;

*К0пі* – кількість проведених податкових перевірок в *і*-му році, за результатами яких були виявлені порушення, од.

Запропонований коефіцієнт показує питому вагу якісних перевірок у загальній кількості здійснених податкових перевірок. А неякісними для податкових органів є перевірки, за актами яких суд виніс рішення на користь платників податків. Це означає, що таку перевірку було проведено з певними порушеннями. Відтак зростання значення коефіцієнта в динаміці означатиме збільшення якісних перевірок у загальній кількості податкових перевірок.

Коефіцієнт якості податкового контролю (*КЯі*) перебуває в тісній залежності з коефіцієнтом «узгодженості» (*КУі*), який ми пропонуємо обчислювати за формулою (2.16):

(2.16)

де *і* – кількість періодів;

*ПНві* – сума податкових недоїмки та пені, встановлених в судових інстанціях, в *і*-му році, тис. грн;

*НПпі* – сума податкових недоїмки та пені, заявлених податковими органами до сплати за актами проведених податкових перевірок, в *і*-му році, тис. грн.

Результат вважається позитивним, коли податкові органи, заявляючи недоїмку і пеню, обґрунтовують свої вимоги на законних підставах, що визнаються судом. Відтак норматив коефіцієнта «узгодженості» тяжіє до 1.

Ефективність податкового контролю, його корисний ефект з позиції економічності втілюються у вартості робочого часу, затраченого на здійснення цього контролю. Відтак для оцінювання ефективності податкового контролю доцільно порівняти вартість робочого часу, що витрачають суб’єкти господарювання та податкові органи при проведенні податкових перевірок. Витрати останніх на проведення одної перевірки (В дпсі) пропонуємо визначити за формулою (2.17):

(2.17)

де *і* – кількість періодів;

*Чпі* – чисельність податкових інспекторів в *і*-му році, ос.;

– середньомісячна заробітна плата податкового інспектора в *і*-му році, тис. грн;

*Кпі* – кількість перевірок, проведених податковими інспекторами в *і*- му році, од.

Запропонований коефіцієнт доцільно розрахувати для кількох податкових інспекцій і порівняти отримані результати, у тому числі і в динаміці. Однак варто наголосити, що при стрімкій додатній чи від’ємній динаміках цього коефіцієнта не можна однозначно говорити про позитивні/негативні зміни в контрольній роботі податкових органів. При аналізі витрат ДФС України на здійснення податкових перевірок слід врахувати, що вони можуть змінюватися за рахунок зростання/зниження показників середньої чисельності працівників податкових органів, які залучаються на податкові перевірки, та обсягу середньомісячної заробітної плата одного податкового інспектора.

Разом з інституційним забезпеченням розвитку податкової культури і виходом з тіні бізнесу одна з вимог ефективності затрат на податковий контроль полягає у тому, що він має покривати кошти, що витрачаються на його проведення. Тому разом з аналізом витрат податкових органів на проведення одної перевірки (*ВДПСі*) доцільно також розрахувати коефіцієнт загальної економічної ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових інспекторів. У науковій літературі, зокрема, пропонується така формула для обчислення загальної ефективності фінансового контролю (2.18):

(2.18)

де *Кб* – кошти, повернуті до бюджету, гр. од.;

*З* – затрати на утримання органу фінансового контролю, гр. од.

Цю ж формулу російські науковці В. Жуков і С. Опенішев [108] пропонують використовувати для розрахунку проміжної ефективності діяльності будь-якого органу фінансового контролю. Однак ми вважаємо, що в міру універсальності та узагальненості дана формула не повною мірою враховує специфіку видів фінансового контролю. Крім того, незрозумілим є врахування/не врахування сум штрафних санкцій до обсягу коштів, повернутих до бюджету. Тому для визначення позитивних і негативних тенденцій у контрольно-перевірочній роботі податкових органів та здійснення комплексного оцінювання ефективності податкового контролю, на наш погляд, доцільно розрахувати коефіцієнт загальної економічної ефективності податкового контролю (*КЕЕфі*). Враховуючи, що з економічної точки зору ефективність – це відносний ефект (результат у його матеріальному, грошовому, соціальному вираженні), названий коефіцієнт пропонуємо обчислювати за формулою (2.19):

(2.19)

де *і* – кількість періодів;

*Сі* – сума фактично сплачених податкових зобов’язань до бюджету з

донарахованих за результатами податкових перевірок сум в *і*-му році, тис.

грн;

– середньомісячна заробітна плата одного податкового

інспектора в *і*-му році, тис. грн;

*Чпі* – чисельність податкових інспекторів в *і*-му році, ос.;

*В* – середньорічний обсяг витрат на утримання відділу податкового

контролю (окрім фонду оплати праці), тис. грн.

Розрахунок запропонованого коефіцієнта доцільно здійснити в регіональному розрізі, що дозволить проаналізувати ефективність роботи кількох регіональних органів податкового контролю та порівняти їх для подальшого обґрунтування управлінських рішень.

Вартість робочого часу, який суб’єкти господарювання витрачають при проведенні податкових перевірок (*Врчі*), пропонуємо розрахувати за формулою (2.20):

(2.20)

де *і* – кількість періодів;

*Пі* – кількість діючих підприємств, що перевіряються в *і*-му році, од.;

– середня чисельність працівників, які відволікалися на перевірку на одному підприємстві в *і*-му році, ос.;

– середня тривалість перевірок на одному підприємстві в *і*-му році, робочих днів;

– середньомісячна заробітна плата одного працівника підприємства, залученого до перевірок (керівник, бухгалтер, фінансист тощо) в *і*-му році, тис. грн;

– середня кількість робочих днів у місяці.

Оскільки вартістю робочого часу, який підприємства витрачають при проведенні податкових перевірок, є заробітна плата, яка виплачується працівникам, задіяним до таких перевірок, то доцільно розрахувати частку витрат підприємств на податковий контроль у сукупному прибутку (*fі*) (2.21):

(2.21)

де *і* – кількість періодів;

*Врчі* – вартість робочого часу, який суб’єкти господарювання витрачають при проведенні податкових перевірок;

*Рі* – сукупний прибуток підприємств в *і*-му році, тис. грн.

Загалом названий коефіцієнт доцільно розрахувати для суб’єктів господарювання різних адміністративно-територіальних одиниць і проаналізувати отримані результати в динаміці, що дасть змогу оцінити та порівняти ефективність податкового контролю у розрізі регіонів.

З метою формування узагальнюючих висновків за результатами оцінювання податкового контролю та розробки заходів щодо підвищення його ефективності в умовах реформування системи адміністрування податків в Україні на заключному етапі доцільно отримані результати оцінювання порівняти з еталонними значеннями (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Групи показників оцінювання ефективності податкового контролю\*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Критерій | Показник | | Еталонне значення |
| **Навантаження** | Рівень макроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів, % | | *Рмакро і*→ *min* |
| Рівень мезоекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів, % | | *Рмезо і*→ *min* при умові зниження кількості податкових перевірок |
| Рівень мікроекономічного навантаження контрольно-перевірочних заходів | Інтенсивність роботи одного податкового інспектора, перевірок/особу | *48<ІП1і<120* |
| Навантаження на одного податкового інспектора платниками податків для проведення контролю, платників податків/особу | *36<РНІі<84* |

Продовження табл. 2.2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  |  | Контрольне навантаження платників податків податковими перевірками, перевірок/рік | *0<Рнав і<1* – при планових перевірках;  *0<Рнав і<3* – при інших перевірках (крім камеральних) |
| Показник навантаження на платників податків донарахованими за результатами податкових перевірок платежами, грн | *Рнав Ді*→ *мaх* при *Рж і1*→ *min*  *1Рж і – рівень жорсткості податкового* |
| **Результативність** | Питома вага результативних податкових перевірок у загальній кількості здійснених податковими органами перевірок, % | | *70<VРПі<80* – для документальних та фактичних перевірок  *VРПі<10* – для камеральних перевірок |
| Показник результативності податкових перевірок на одного податкового інспектора, грн | | *РП1і*→ *мaх при*  *Рмезоі*→ *min* |
| Показник стягнень (відшкодувань) за результатами однієї податкової перевірки, грн | | *КС1і*→ *мaх при*  *Рнав і*→ *min* |
| **Дієвість** | Коефіцієнт фактично сплачених податкових зобов’язань до бюджету з донарахованих за результатами податкових перевірок сум, од. | | *0,7≤Ксплати і≤1*, при цьому слід врахувати вид перевірки |
| Рівень жорсткості податкового контролю, % | | *Рж і ≤50-60* |
| Коефіцієнт якості податкового контролю, од. | | *0,8<КЯі<1* |
| Коефіцієнт «узгодженості» податкового контролю, од. | | *КУі*→ *1* |
| **Економічність** | Показник витрат податкових органів на проведення одної перевірки, грн | | *ВДПС 1і*→ *min* |
| Коефіцієнт загальної економічної ефективності контрольно-перевірочної роботи податкових інспекторів, од | | *КЕЕФі>1* |
| Показник вартості робочого часу, витраченого суб’єктами господарювання при проведенні перевірок податковими інспекторами, грн | | *Врч і*→ *min* |
| Частка витрат підприємств на податковий контроль у сукупному прибутку, % | | *fі*→ *min* |

Отже, при оцінюванні ефективності податкового контролю доцільно[82]:

1. Показники та коефіцієнти аналізувати системно та в динаміці, за видами перевірок, штрафів тощо.

2. Розрахувати та порівняти значення показників між податковими інспекціями, використовуючи показники донарахувань на одного податкового інспектора та фактично сплачених податків і зборів до бюджету з донарахованих за результатами перевірок сум у розрахунку на одного податкового інспектора.

3. Здійснити розрахунок запропонованих показників у розрізі галузей економіки, адміністративних областей тощо для їх подальшого порівняння, виявлення основних тенденцій, попередження дисбалансів у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів для забезпечення повноти та своєчасності надходжень податкових платежів до бюджету.

Таким чином, ефективність податкового контролю можна визначити як позитивне сальдо величини виявлених порушень у діяльності суб’єктів контролю над величиною організаційних витрат, що були понесені податковими органами на проведення контрольно-перевірочних заходів. Крім того, оцінивши ефективність податкового контролю на всіх рівнях вітчизняної податкової системи, можна охарактеризувати рівень: податкової культури та дисципліни у суспільстві, податкового тиску та легкості ведення бізнесу, корумпованості виконавчої влади тощо, а отже інституційне середовище та потенціал розвитку суспільно-економічних взаємовідносин України загалом.

Висновок до розділу 2

На даному етапі розвитку організації податкового контролю не вистачає координованості, збалансованості дій між прийняттям відповідних податкових законів і дійсною ситуацією в країні. Для ефективної організації податкового контролю необхідна стабільність у прийняті рішень які будуть впроваджені в життя і будуть існувати досить тривалий час, щоб люди могли адаптуватися і ефективно працювати.

Також не маловажним фактором повинно слугувати збалансоване податкове навантаження, яке не буде змушувати бізнес закриватись та уходити у «тіньовий сектор економіки». В країні наявні багато факторів які свідчать про необхідність удосконалення ефективності організації податкового контролю. Одним з цих факторів є корупція тому при визначенні основних цілей у проведення реформи ДФС на 2017 рік є викорінення корупції та злочинності. Від так боротьба з корупцією при організації та проведення податкового контролю теж повинна стояти на пріоритетних місцях, щоб посадові особи при проведенні податкового контролю не зловживали своїм службовим становищем. Розробка законодавства при якому перевіряючий був на рівних правах с тим кого він перевіряє і не було можливості безпідставно застосовувати якісь санкції стосовно платника податків. Надалі повинна змінюватись ідеологія ДФС, яка має перетворитись з карального органу на сервісну службу яка буде роз’ясняти аналізувати і звісно певною мірою контролювати діяльність платників податків. Для визначення ефективності податкового контролю була запропонована система оцінки ефективності результатів організації податкового контролю яка є дуже важлива в її запроваджені, чи у модернізації і запровадженні більш дієвої. Розроблення ефективного механізму організації податкового контролю та запровадження його на тривалий час є важливою частиною реформування податкового законодавства.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ЗАХОДІВ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

3.1 Методи перевірок платників податків в системі податкового контролю в Україні (за даними ГНІ у м. Лисичанськ ДФС в Луганській області)

Розберемо діяльність Головного управління Державної фіскальної служби України у Луганській області за 2016 рік. У 2016 році підрозділами управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Луганській області проведено 145 позапланових виїзних та невиїзних документальних перевірок СГ, що на 357 перевірок менше ніж у 2015 році. За результатами перевірок, донараховано узгоджених податкових зобов’язань на суму 2430,0 тис. грн., що на 42159,0 тис. грн. менше ніж за аналогічний період минулого року, до бюджету надійшло 2105,0 тис. грн. від донарахованих сум. становить 86,6 відсотка. Вище зазначене можна подивитися на рисунок 3.1.

Рис. 3.1 Основні результати роботи підрозділів податкового та митного аудиту у 2015 – 2016 році

Донарахування основного платежу за результатами проведених перевірок становлять 899,0 тис. грн. Протягом 2016 року скасування оскаржених в адміністративному порядку податкових повідомлень-рішень, прийнятих за результатами документальних планових перевірок суб'єктів господарювання (далі СГ) відсутні.

З рис. 3.1 бачимо що суттєво знизились показники як перевірок так і сум до нарахувань податкових зобов’язань. Це в першу чергу пов’язано з проведенням у частині Луганської області антитерористичної операції. Що призвело до втрати контролю у більш розвиненої частини Луганської області, та закриттям багатьох юридичних так і фізичних підприємств.

Із 221 СГ, повідомлення щодо припинення яких, передані до підрозділів податкового аудиту ДПІ, ОДПІ (з яких 26 СГ – передані до 01.01.2016, 195 СГ – передані після 01.01.2016):

- 113 перевірок проведено, донараховано 122,3 тис. грн.;

- 4 перевірки розпочаті та тривають;

- 2 СГ після прийняття рішення про припинення діяльності СГ продовжують фінансово-господарську діяльність, про що офіційно повідомлено держреєстратора;

- по 21 СГ матеріали передані до підрозділів оподаткування та контролю об’єктів і операцій для підготовки рішення про не проведення перевірки;

- 2 СГ передано до підрозділу податкової міліції, у зв’язку з відсутністю платників за юридичною адресою;

- 68 СГ після прийняття рішення не надано повного пакету документів для проведення перевірки.

За результатами роботи за 2016 рік, в рамках відпрацювання наказу № 543 підрозділами управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Луганській області забезпечено відпрацювання СГ категорії «вигодонабувачі» на 31434,0 тис.грн., або 55,0 відс. від доведеного ДФС схемного кредиту – 57169,0 тис.гривень.

Проведено 12 фактичних перевірок суб’єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг з питань дотримання ними порядку проведення розрахунків, за результатами яких донараховано 461,0 тис. грн., з яких сплачено 217,0 тис. гривень.

За результатами відпрацювання повідомлень уповноважених банків про порушення розрахунків у сфері ЗЕД протягом 2016 року здійснено 30 перевірок суб'єктів господарювання, за результатами яких донараховано пені та штрафних санкцій на суму 2332,0 тис. грн. (найбільші: ТДВ «СЗХНО» - 1330,0 тис. грн., ТОВ «Югал ПШК» - 479,0 тис. грн., ТОВ «СНВО «Хімресурс» - 180,0 тис. грн.). З донарахованих сум до бюджету сплачено 552,0 тис. гривень.

З метою попередження незаконного відтоку капіталу за кордон протягом 2016 року до ДФС направлені пропозиції про застосування спеціальних санкцій відповідно до статті 37 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» до 46 порушників валютного законодавства.

З метою встановлення ризиків контрольованих операцій з трансфертного ціноутворення здійснено аналіз зовнішньоекономічних операцій суб’єктів господарювання на підставі інформаційних баз даних з внутрішніх джерел та мереж Інтернету (офіційні сайти нерезидентів-контрагентів, Центру розкриття корпоративної інформації ІА «Інтерфакс»). Інформація про результати аналізу направлена до ДФС (лист від 27.11.2016 № 1864/8/12-32-22-03-06).

За результатами аналізу контрольно - перевірочної роботи, готувалась відповідна інформація керівництву ГУ ДФС у Луганській області та направлялась до ДФС щомісячними звітами „Аудит -1” „Про результати роботи підрозділів податкового та митного аудиту”.

Управлінням оподаткування юридичних осіб ГУ ДФС у Луганській області. згідно наказів ГУ ДФС у Луганькій області проведено перевірки ДПІ у ДПІ у м. Лисичанську з питань організації роботи по адмініструванню податку на додану вартість, податку на прибуток, місцевих, ресурсних, рентних та неподаткових платежів, контролю за правомірністю нарахування від’ємного значення та/або бюджетного відшкодування ПДВ. За результатами перевірок складено 8 актів.

З метою забезпечення проведення камеральних перевірок податкової звітності до підпорядкованих ДПІ, ОДПІ направлено листи від 09.07.2016 №729/7/12-32-15-08-38, від 06.08.2016 №1073/7/12-32-1501-08, від 27.11.16 №2050/7/12-32-15-01-08, від 27.11.2016.

Проведено аналіз діяльності суб’єктів господарювання - юридичних осіб з метою розподілу їх за ступенями ризику. За результатами до підпорядкованих ДПІ, ОДПІ направлено листи щодо організації роботи із відпрацювання «ризикових» суб’єктів господарювання.

Організовано роботу підпорядкованих ДПІ, ОДПІ щодо проведення перевірок суб’єктів господарювання з питань правомірності декларування платниками податків заявлених до відшкодування з бюджету сум ПДВ.

Надано доповідні записки керівництву ГУ ДФС у Луганській області, щодо стану проведення документальних перевірок та необхідності проведення контрольно-перевірочних заходів.

З метою організації контрольно-перевірочної роботи, в 2016 році управлінням доходів і зборів з фізичних осіб ГУ ДФС у Луганській області забезпечено формування планів-графіків проведення документальних планових перевірок суб’єктів господарювання на ІІ, ІІІ, IV квартали 2016 року та І квартал 2017 року.

Упродовж року здійснювалось щоквартальне супроводження планів-графіків проведення планових виїзних перевірок суб’єктів господарювання.

Протягом 2015 року організовано, координовано та супроводжено роботу підпорядкованих ДПІ, ОДПІ на проведення 678 документальних перевірок платників податків юридичних та фізичних осіб., 536 з яких, позапланові документальні перевірки згідно з заявами на припинення підприємницької діяльності.

За результатами контрольно - перевірочних заходів з початку поточного року донараховано 3801,9 тис.грн. податків і зборів; легалізована праця 1384 громадян*,* додаткові надходження в бюджет склали: податку на доходи фізичних осіб – 279,1 тис.грн., єдиного соціального внеску 604,8 тис.грн.; залучено до державної реєстрації підприємницької діяльності 374 громадянина, в бюджет додатково надійшло податку на доходи фізичних осіб 210,0 тис.грн. та єдиного податку - 422,8 тис.гривень.

Здійснювався контроль за застосуванням штрафних санкцій підпорядкованими ДПІ, ОДПІ за несвоєчасне подання (неподання) звітності з нарахування ЄСВ застосовано 482 штрафні санкції на загальну суму 85,5 тис.гривень.

Проведено 125 перевірок платників податків в яких встановлені порушення законодавства в частині нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб та нарахування та перерахування до бюджету єдиного соціального внеску. Донараховано 1353,8 тис.грн. ПДФО (90,0 тис.грн. по перевірках фізичних осіб та 1263,8 тис. грн. по перевірках юридичних осіб), 1096,6 тис.грн. ЄСВ (267,8 тис.грн. по перевірках фізичних осіб та 828,8 тис.грн. по перевірках юридичних осіб). Факти виплат доходів в «конвертах» та по подвійній бухгалтерії виявлені у 17 випадках (2 юридичні особи та 15 фізичних осіб).

Протягом 2016 року проводились перевірки достовірності відомостей, передбачених пунктом 2 частини п'ятої статті 5 Закону України «Про очищення влади». З початку року надійшло 10846 запитів на проведення перевірки достовірності відомостей, передбачених Законом України «Про очищення влади», проведено - 8818 перевірок

З метою проведення позапланових документальних перевірок суб'єктів господарювання щодо відпрацювання операцій, що можуть бути пов'язані з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом співробітниками управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом ГУ ДФС у Луганській області розроблене та направлене до структурних підрозділів ГУ ДФС у Луганській області контрольне завдання від 24.04.2016 № 20 та прийнято участь у двох позапланових перевірках суб’єктів господарювання.

За результатами проведеної роботи у 2016 році працівниками управління проведено понад 40 досліджень діяльності суб’єктів господарювання та складено 29 матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень по яких сума нанесених збитків склала понад 121,26 млн. грн. у т.ч. за результатами проведення позапланових перевірок 4,2 млн. гривень.

Складання матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень за ініціативою управління боротьби з відмиванням доходів, одержаних злочинним шляхом ГУ ДФС у Луганській області становить 48 відс., оперативного управління ГУ ДФС у Луганській області – 35 відс., слідчого управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Луганській області – 7 відс, УМВС у Луганській області - 7 відс. та управління податкового та митного аудиту ГУ ДФС у Луганській області становить 3 відсотка дивись рис. 3.2.

Рис. 3.2. Складання матеріалів з ознаками кримінальних правопорушень

За матеріалами оперативних підрозділів ГУ ДФС у Луганській області протягом 2015 року розпочато 60 кримінальних проваджень, у т. ч.:- за ст. 212 (212-1) КК України – 37, у тому числі 16 – за ч. 3 ст. 212 (57,0 %., у т.ч. 5,0 %.);- за ст. 191 КК України – 5, у тому числі 4 – за ч. 4,5 ст. 191 (8,0 %.);- за ст. 204 КК України – 12 (20,0%.);23- за ст. 358 КК України – 2 (3,0%.);- за ст. 205 КК України – 3 (5,0%.);- за ст. 258-5 КК України – 1 (2,0%) рис. 3.3 [51,53,54].

Рис. 3.3 Кількість розпочатих кримінальних проваджень за матеріалами оперативних підрозділів ГУ ДФС у Луганській області на 2016 рік.

В результаті проведених заходів по оперативному відпрацюванню сфери державних закупівель та переможців конкурсних торгів слідчим управлінням фінансових розслідувань ГУ ДФС у Луганській області до ЄРДР внесено 11 кримінальних правопорушень, в т. ч. 9 - за ст. 212, 2 - за ст.191 КК України. У 2015 році до єдиного реєстру досудових розслідувань внесено відомості по 4 кримінальним правопорушенням при здійсненні зовнішньоекономічної кримінальним правопорушенням при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності з них: 1- за ч. 3 ст. 212 КК України та 3 - ч. 1 ст. 212 КК України. У звітному періоді в межах проведення операції «Рубіж 2015» з незаконного обігу вилучено товарів на суму 5,4 млн. грн. До Луганської митниці ДФС направлено 15 орієнтувань та ініційовано 7 запитів щодо перевірки правильності визначення митної вартості товарів, за якими забезпечено підвищення митної вартості імпортованих товарів на суму 8,0 млн. гривень. Виявлено 3 ФСГД, по яким розпочаті кримінальні провадження за ст. 205 КК України та внесені картки до АІС "СФП". Ініційовано 16 документальних перевірок вигодонабувачив за якими донараховано та стягнуто 800 тис. гривень. За участі оперативних підрозділів ГУ ДФС у Луганській області упереджено 1 факт неправомірної заявки до відшкодування ПДВ з бюджету на суму 1,9 млн. гривень, за яким слідчим управлінням фінансових розслідувань до Єдиного реєстру досудових розслідувань внесено кримінальне провадження за ст. 191 КК України. Протягом 2016 році оперативними співробітниками податкової міліції області відпрацьовані, з урахуванням повторності, понад 750 «ризикових» СГД,24яким не підтверджено їх місцезнаходження. Анульовані свідоцтва платників ПДВ 85 суб’єктам, доведених наказами ДФС. По 11 «ризиковим» підприємствам зібрані матеріали і розпочаті кримінальні провадження за ст. 212 КК України та за ст. 191 КК України. За 2016 рік співробітниками оперативних підрозділів спільно з слідчими з незаконного обігу вилучено товарно-матеріальних цінностей на 19,5 млн. грн., з них товарів підакцизної групи на 12,8 млн. грн., у тому числі: паливно-мастильні матеріали - 6286,8 тис. грн.; алкогольні напої - 3817,3 тис. грн.; транспортні засоби - 1170,0 тис. грн.; тютюнові вироби - 903,3 тис. грн.; спирт - 661,8 тис. гривень, рисунок 3.4. [51,53,54]

Рис. 3.4 Вилучені товарно матеріальні цінностей підакцизної групи товарів за 2016 рік

Складено 51 адміністративний протокол, у т. ч.:- за ч. 1 ст. 164 КУпАП – 46;- за ч. 1 ст. 1645 КУпАП – 2;- за ч. 1 ст. 2043 КУпАП – 3.В період 2015 року до слідчого управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Луганській області надійшло 94 заяви та повідомлення про вчинені кримінальні правопорушення, за якими слідчими до Єдиного реєстру досудових розслідувань внесено 83 повідомлення про можливе вчинення кримінальних правопорушень, а 11 заяв та повідомлень повернуті на доопрацювання оперативним підрозділам.25Загалом в період 2015 року слідчими слідчого управління фінансових розслідувань ГУ ДФС у Луганській області здійснювалось досудове розслідування у 230 кримінальних провадженнях, з яких у звітному періоді було розпочато досудове розслідування у 138 кримінальних провадженнях, з них 83 кримінальних провадження внесені до Єдиного реєстру досудових розслідувань саме слідчими податкової міліції, а 55 надійшли від інших правоохоронних органів та територіальних органів ДФС інших областей, рис. 3.5 [51,53,54]

Рис. 3.5 Кількість розпочатих кримінальних проваджень ГУ ДФС у Луганській області

За матеріалами оперативних підрозділів протягом 2016 року викрито 51 кримінальне правопорушення у сфері оподаткування, з яких 19 тяжкі, у т. ч. за ухилення від сплати податків в особливо великих розмірах 13.В результаті реалізації оперативних матеріалів, за ознаками злочин у передбаченого ст.205 КК України, в 2016 році слідчими розпочато 3 кримінальних провадження за фактами фіктивного підприємництва. За фактами незаконного виготовлення, зберігання, збуту транспортування з метою збуту підакцизних товарів протягом 2015 року слідчими було розпочато досудове слідство у 30 кримінальних провадженнях, з яких 20 було винесено за матеріалами оперативних підрозділів податкової міліції. При розслідуванні зазначеної категорії кримінальних проваджень слідчими спільно з співробітниками оперативних підрозділів з незаконного обігу вилучено 26 товарно-матеріальних цінностей на 19,2 млн. грн., з них товарів підакцизної групи на 12,5 млн. грн.

Протягом 2015 року слідчими загалом закінчено досудове розслідування у 141 кримінальному провадженні, з яких:- до суду з обвинувальним актом спрямовано 8 кримінальних проваджень;- до суду для вирішення питання про звільнення від кримінальної відповідальності спрямовано 3 кримінальних провадження;- закрито на підставі ч.1 ст.284 КПК України – 130 кримінальних проваджень. Протягом 2015 року загальний розмір встановлених збитків у кримінальних провадженнях, досудове розслідування яке проводилось слідчими підрозділами ГУ ДФС у Луганській області становив 6 775 тис. грн. За результатами вжитих комплексних заходів щодо забезпечення відшкодування завданих кримінальними правопорушеннями збитків у кримінальних провадженнях до бюджету відшкодовано 6 705,0 тис. грн., при цьому сума встановлених збитків у закінчених 27 кримінальних провадженнях складає 6 104,0 тис. грн., з яких відшкодовано 6 104,0 тис. грн., що складає 100 відсотка зображено на рис. 3.6. [51,53,54].

Рис. 3.6 Відшкодування збитків

В рамках розслідування кримінальних проваджень було накладено арешт на товарно-матеріальні цінності та інше майно на загальну суму 8 304,0 тис. гривень.

3.2. Удосконалення процесів здійснення перевірок платників податків

До прийняття Податкового кодексу розвиток вітчизняногоподаткового контролю характеризується відсутністю чіткого та всеохоплюючого законодавчого забезпечення, що регулювало б діяльність органів податкового контролю. Натомість існувала значна кількість часто не взаємоузгоджених між собою нормативно-правових актів у цій сфері, що призвело до дублювання повноважень окремими суб’єктами податкового контролю, а відтак і до надлишкового витрачання бюджетних коштів на контрольні заходи, неповного і несистемного підходу до проведення перевірок підприємств, а також зростання тягаря податкового контролю.

Очікувалось, що остаточне розв’язання проблем у сфері податкового контролю мало б відбутись з прийняттям Податкового кодексу України. Проте у прийнятому в грудні 2010 р. Кодексі спостерігається неузгодженість із прийнятими раніше та чинними нормативно-правовими актами у сфері оподаткування. Зокрема, ст. 73.5 Податкового кодексу України передбачається здійснення податковими органами зустрічних звірок, що проводяться з метою отримання податкової інформації. Порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок регламентується і постановою Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. «Про проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок». Відповідно до неї, зустрічні звірки проводяться через письмові запити до платника податків, на який слід дати відповідь[146]. Однак уПодатковому кодексі України зазначається, що звірки проводяться через зіставлення даних первинних та інших документів суб’єкта господарювання з метою документального підтвердження господарських відносин з платником податків і зборів, а також підтвердження відносин, виду, обсягу і якості операцій та розрахунків, що здійснювалися між ними, для з’ясування їх реальності та повноти відображення в обліку платника податків[124]. Крім того, відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про порядок проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок», така звірка може бути проведена органом державної податкової служби самостійно у разі, коли суб’єкт господарювання перебуває на обліку в тому ж органі державної податкової служби, у якому перебуває платник податків, або в межах одного населеного пункту [146]. Враховуючи сказане, можна констатувати, що в законодавстві дублюються зустрічні звірки з документальними позаплановими невиїзними перевірками, що також здійснюються на підставі направленого платнику податків листа про здійснення такої перевірки, а присутність суб’єкта контролю під час її проведення необов’язкова. Вважаємо, для зниження тягаря податкового контролю та уникнення колізій у процесі його здійснення, цю суперечність необхідно усунути.

Крім того, у Листі Міністерства доходів і зборів України від 10.04.2013 р.[171] зазначається, що камеральні та документальні перевірки проводяться органами Державної податкової служби в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених Податковим кодексом, а фактичні перевірки – Кодексом та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на податкові органи. Натомість, у Податковому кодексі не визначено чіткого переліку інших нормативно-правових актів, керуючись якими контролюючі податкові органи можуть здійснювати фактичні перевірки. Кодексом не передбачено норми щодо передачі платнику податків копії направлення на проведення фактичної перевірки, залишаючи тим самим можливість для зловживань працівниками податкових органів.

Зазначимо, що запровадження фактичних перевірок стало однією з новацій Податкового кодексу України. Терміном «фактичні перевірки» в законодавстві просто замінено термін «оперативні перевірки[149], існування яких свого часу викликало значненевдоволення серед правознавців і суб’єктів бізнесу у зв’язку з відсутністю правових підстав для її здійснення, оскільки розпорядження ДПА України «Про Порядок проведення оперативних перевірок і розгляд матеріалів за ними» було затверджено з порушеннями чинних нормативно-правових актів, зокрема не узгоджено з положеннями Указу Президента «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності». Таким чином, у практиці проведення оперативних перевірок мало місце фіксування у відповідних Журналах їх результатів, як результатів позапланових перевірок, що посилювало тягар податкового контролю на бізнес.

Відповідно до розпорядження ДПА України «Про порядок проведення оперативних перевірок та розгляду матеріалів за ними» від 25 вересня 1998 р. № 272-р, оперативна перевірка – це перевірка об’єктів господарювання юридичних осіб, їх філіалів, відділень та інших відокремлених підрозділів, що не мали статусу юридичної особи, або фізичних осіб-суб’єктів підприємницької діяльності з питань дотримання ними встановленого порядку розрахунків зі споживачами за готівку з використанням електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг, грошових документів, лімітів готівки у касах та її використання у розрахунках за товари, роботи та послуги, наявності свідоцтва про державну реєстрацію суб’єктів підприємницької діяльності, ліцензій, торгових патентів, інших спеціальних дозволів на здійснення окремих видів підприємницької діяльності та марок акцизного збору, а також обстеження будь-яких виробничих, складських та інших приміщень, що використовувалися як юридична адреса суб’єктів підприємницької діяльності або для отримання доходів, сплати податку з реклами, збору за паркування автотранспорту, ринкового збору, курортного збору, збору за розміщення об’єктів торгівлі, неоподатковуваних платежів та з інших питань, що виникають у ході оперативної перевірки [145].

Вважаємо необхідним удосконалення законодавчого регламентування процедур проведення податкових перевірок для зменшення державного втручання в підприємницьку діяльність тазвуження «тіньового» сектору економіки на основі виконання податковими органами своїх контрольних функцій відповідно до вимог Конституції України, налагодження партнерських взаємовідносин між податковими органами та платниками податків.

Недоліком чинної системи податкового контролю в Україні є й недостатньо дієвий доперевірочний аналіз, що не дозволяє сповна виявляти податкові правопорушення на більш ранній стадії контролю і, таким чином, оперативно та з найменшими витратами відреагувати на них. Ми вважаємо, що ефективність податкового контролю істотно зросте, якщо більша частина потенційних порушень буде визначена вже в ході доперевірочного аналізу.

У Податковому кодексі збереглися законодавчо регламентовані до його прийняття підстави для проведення позапланових документальних перевірок, зокрема: неподання звітності, ненадання відповідей і документальних підтверджень на запити податкових органів, декларування від’ємного значення податку на додану вартість більше 100 тис. грн, припинення (ліквідації, реорганізації) підприємства, на виконання приписів суду, постанови слідчого, прокурора, винесену ними відповідно до закону у кримінальних справах, що перебувають у їх проваджені[124]. Поряд з цим запроваджено планування документальних перевірок на основі ризикоорієнтованої системи. Так, до плану-графіка проведення документальних планових перевірок відбираються платники податків, які мають ризик щодо несплати податків і зборів, невиконання іншого законодавства, контроль за яким покладено на органи державної податкової служби164. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків і їх розподіл за ступенями встановлює центральний орган державної податкової служби (чинний перелік критеріїв віднесення суб’єктів господарювання-юридичних осіб до груп ризику господарської діяльності наведено у Додатку Н).

Однак на практиці формування планів-графіків проведення податкових перевірок є неефективним.

Відсутність у системі податкових перевірок ефективного ризик-орієнтованого підходу, чіткої методології віднесення суб’єкта бізнесу до групи ризику, призвели до того, що об’єкти з нижчим ступенем небезпеки несплати податків зазнали однакового, а подекуди навіть більшого адміністративного тиску податкових органів, ніж об’єкти з вищим ступенем небезпеки. Це свідчить про тотальність охоплення та зростання тягаря податкових перевірок в бізнес-середовищі країни.

Отже, прийняті критерії розподілу суб’єктів господарювання на групи ризику вимагають удосконалення, оскільки не дозволяють виявляти найбільш ризикових, тобто потенційних порушниківподаткового законодавства. Здійснюючи податковий контроль на таких підприємствах, податкові інспектори шляхом тиску, суперечливого тлумачення податкового законодавства.

Тому з урахуванням інтеграційних прагнень України в систему світового економічного співтовариства, кращої практики функціонування податкових систем і реалізації ризикоорієнтованих підходів відбору об’єктів перевірок слід гармонізувати чинне вітчизняне податкове законодавство із загальноєвропейськими нормами, удосконалити організаційно-методологічні підходи до здійснення податкового контролю загалом.

Отже ми визначимо основні недоліки у процесі здійснення податкових перевірок:

не збалансованість нормативно-правової бази.

відсутність у системі податкових перевірок ефективного ризик-орієнтованого підходу.

заміна “оперативні перевірки” на “фактичні перевірки” без зміни суті перевірки.

підвищення якості податкових перевірок

Розберемо кожну проблему окремо.

Не збалансованість нормативно-правової бази. Це доволі загальний недолік. Але визначимо більш вузько напрям вдосконалення проведення перевірок. Суть не збалансованості полягає, що в законодавстві дублюються зустрічні звірки з документальними позаплановими невиїзними перевірками, що також здійснюються на підставі направленого платнику податків листа про здійснення такої перевірки, а присутність суб’єкта контролю під час її проведення необов’язкова. Вважаємо, для зниження тягаря податкового контролю та уникнення колізій у процесі його здійснення, цю суперечність необхідно усунути. Варто наголосити, що наведене дублювання видів перевірок не єдине у вітчизняному податковому законодавстві. Іншим прикладом тут слугує фактична перевірка, норми здійснення якої частково дублюють документальні позапланові перевірки. Отже зазначимо що при розроблені нормативно правової бази щодо організації податкового контролю треба враховувати вже існуюче законодавство та розробляти положення відповідно до вимог сучасної економічної ситуації.

Відсутність у системі податкових перевірок ефективного ризик-орієнтованого підходу. А саме чіткої методології віднесення суб’єкта бізнесу до групи ризику, що призвели до того, що об’єкти з нижчим ступенем небезпеки несплати податків зазнали однакового, а подекуди навіть більшого адміністративного тиску податкових органів, ніж об’єкти з вищим ступенем небезпеки. Це свідчить про тотальність охоплення та зростання тягаря податкових перевірок в бізнес-середовищі країни. Від так є важливим удосконалення критеріїв розподілу суб’єктів господарювання на групи ризику оскільки діюча модель не дозволяють виявляти найбільш ризикових, тобто потенційних порушників. У результаті до плану-графіка перевірок потрапляють підприємства, діяльність яких характеризується своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів до бюджету. Здійснюючи податковий контроль на таких підприємствах, податкові інспектори шляхом тиску, суперечливого тлумачення податкового законодавства тощо намагаються знайти порушення для здійснення хоча б якихось донарахувань до бюджету. А це зумовлює зловживання контролюючими органами, зростання економічно непродуктивних затрат часу і ресурсів, підвищення навантаження на добросовісних суб’єктів господарювання податковими перевірками тощо. Від так є доцільним розробка більш ефективної методології віднесення суб’єкта бізнесу до групи ризику яка б дозволяла ефективніше відбирати суб’єктів господарювання до проведення перевірок.

Заміна “оперативні перевірки” на “фактичні перевірки” без зміни суті перевірки. Зазначимо, що запровадження фактичних перевірок стало однією з новацій Податкового кодексу України. Терміном «фактичні перевірки» в законодавстві просто замінено термін «оперативні перевірки», існування яких свого часу викликало значне невдоволення серед правознавців і суб’єктів бізнесу у зв’язку з відсутністю правових підстав для її здійснення, оскільки розпорядження ДПА України «Про Порядок проведення оперативних перевірок і розгляд матеріалів за ними» було затверджено з порушеннями чинних нормативно-правових актів, зокрема не узгоджено з положеннями Указу Президента «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності». Таким чином, у практиці проведення оперативних перевірок мало місце фіксування у відповідних Журналах їх результатів, як результатів позапланових перевірок, що посилювало тягар податкового контролю на бізнес.

Висновок до розділу 3

Отже розібравши даний розділ ми розглянули характеристику проведення перевірок платників податків як однієї із складових податкового контролю в Україні (на прикладі Головного управління ДФС в Луганській області). Ми виявили що суми донарахувань у зв’язку з проведенням податкового контролю набагато відрізняються від сум які фактично зачислені до бюджету. Тим самим це показує зайве витрачання ресурсів контролюючих органів. Звідси з’являються і недоліки такі як: не збалансованість нормативно-правової бази; відсутність у системі податкових перевірок ефективного ризик-орієнтованого підходу; заміна “оперативні перевірки” на “фактичні перевірки” без зміни суті перевірки підвищення якості податкових перевірок. Таким чином були запропоновані варіанти подолання цих питань. Ці питання є важливими тому як від ефективної, прозорої організації податкового контролю залежить наповненість бюджету різних рівнів, та інвестиційний клімат країни. На часі розробка механізмів податкового контролю, які б відповідали сучасному стану економіки та враховували інтереси платників податків.

Податкові перевірки є інструментом виявлення платників податків, що порушують податкове законодавство. Такі перевірки повинні бути спрямовані на виявлення реальних порушників та здійснення обґрунтованих донарахувань податків. За даними 2015 року тільки 8 % нарахованих грошових зобов'язань були сплачені до бюджету. Однією з основних причин низької сплати є неефективна робота системи оцінки ризиків, необґрунтованість донарахувань, які потім оскаржуються в апеляційному та судовому порядку. В результаті, переважна частина донарахувань не перетворюється в реально сплачені податки. Не сплачені до бюджету суми донарахувань означають зайво витрачені ресурси платників податків. В майбутньому повинна бути удосконалена система оцінки ризиків, що дозволить ефективно виявляти платників, та операції, що потребують перевірки.

РОЗДІЛ 4

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ В УКРАЇНІ

4.1 Означення проблемних аспектів організації податкового контролю в Україні

Проаналізувавши тему організація податкового контролю наведемо проблемні аспекти які на нашу думку є одними з головних:

підвищення ефективності системи ризиків для виявлення несумлінних платників;

покращання взаємодії з платниками податків, яке має збільшити довіру до ДФС;

підвищення рівня добровільної сплати податків;

підвищення якості податкових перевірок;

підвищення ефективності процедури апеляційних оскаржень;

зменшення рівня податкового боргу;

розширення сфери застосування електронних та інших сервісів.

Розберемо кожну проблему окремо. Підвищення ефективності системи ризиків для виявлення несумлінних платників. Це одна із проблем вирішення якої наддасть контролюючим органам, вільних ресурсів, так як буде більш оптимізовано здійснюватися перевірка тих підприємств, які більш схильні порушати. Також слід зазначити що від якості системи оцінки ризиків залежить вся робота ДФС з виявлення порушників податкового законодавства. Для вирішення цієї проблеми ми пропонуємо створити у центральному апараті ДФС окремий підрозділ ризик-менеджменту, укомплектований високопрофесійними фахівцями. До повноважень такого підрозділу повинні входити визначення критеріїв ризику невиконання податкового законодавства для кожного виду податку. Якісна робота системи оцінки ризиків мусить вести до того, що частка планових перевірок податкового законодавства (визначених на підставі системи ризиків) поступово збільшуватиметься, тоді як кількість позапланових перевірок - зменшуватиметься. Як результат, має зменшитись тиск з боку ДФС на добросовісних підприємців. Треба вийти на показник по планових перевірках у 2017 році - не менш, ніж 40 % від загальної кількості перевірок (за даними 2016 року - 19,4 %). Крім того, ризик-орієнтований підхід повинен застосовуватися при здійсненні митного контролю.

Покращання взаємодії з платниками податків, яке має збільшити довіру до ДФС. Покращення взаємодії з платником податків може відбуватися при виконанні наступних чинників. По перше, боротьба з корупцією, тим самим дисциплінувати платників податків і підвищувати рівень довіри до контролюючого органу в якому немає корупції. Більш проводити роз’яснювальну роботу серед суб’єктів господарювання щоб вони більш в повній формі володіли останніми змінами у законодавстві та розуміли свої права і обов’язки. Зробити онлайн кабінет в якому можна буде спілкуватися з працівниками контролюючих органів для роз’яснення незрозумілих питань стосовно податкового контролю та податкового законодавства в цілому. Та перетворювати ДФС з карального органу у сервісну службу.

Підвищення рівня добровільної сплати податків. Підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків податкового законодавства є одним з основних завдань податкових органів. Добровільне виконання означає мінімізацію витрат на виявлення порушень, спори та стягнення. Одним з індикаторів добровільного дотримання податкового законодавства є рівень своєчасного подання податкових декларацій, який відображає простоту та зрозумілість податкового законодавства і відповідних форм податкової звітності, а також є показником сприйняття платниками податків фіскальних органів як надійного партнера, що надає якісні послуги. Рівень своєчасного подання податкових декларацій є також важливим індикатором ефективності роботи ДФС з платниками (консультування, запровадження зручних сервісів). Очікуємо, що частка своєчасно поданих та правильно заповнених податкових декларацій буде збільшена за рахунок масово роз’яснювальних робіт органами ДФС серед суб’єктів господарювання у 2017 році - до 98 % (за даними 2016 року - 96 %).

Підвищення якості податкових перевірок. Податкові перевірки це один із способів здійснення податкового контролю який повинен ефективно виявляти всі факти порушення податкового законодавства. Податкові перевірки повинні бути спрямованні на виявлення реальних порушників податкового законодавства та здійснення обґрунтованих донарахувань податків до бюджету. Підвищити якість проведення податкових перевірок можна за рахунок удосконалення система оцінки ризиків, а саме розробки більш дієвого віднесення підприємств до груп ризиків. Також треба підвищувати професійний рівень аудиторів Державної фіскальної служби що в свою чергу забезпечить правильне застосування діючого законодавства. Ці зміни призведуть до направлення ресурсу на проведення перевірок у потрібному напрямку і для виявлення реального порушника податкового законодавства, і застосування до таких порушників покарання згідно норм діючого закону. Суми виявлених до нарахувань повинні відповідати хоча б на 70 % сумам сплачених до бюджету, для ефективного провадження перевірок. Також треба притягувати до відповідальності співробітників ДФС які систематично здійснюють необґрунтовані донарахування, які потім в судовому порядку відміняють.

Підвищення ефективності процедури апеляційних оскаржень. Апеляційна процедура оскарження рішень податкових органів є важливою гарантією захисту прав платника податків та можливістю вирішити спір між платниками та ДФС в досудовому порядку. Ефективна процедура дозволяє економити ресурси ДФС та платників, уникаючи подальших витрат часу та коштів в суді. Навіть у випадку оскарження рішення у судовому порядку про ефективність роботи апеляційної процедури свідчитимуть результати судового розгляду. У випадку ефективної роботи підрозділів, що відповідають за адміністративне оскарження, суд у переважній більшості випадків повинен підтверджувати рішення контролюючого органу, прийняте за результатами процедури адміністративного оскарження. Треба вийти на результат, що частка судових рішень, які приймаються на користь ДФС після проходження процедури апеляційного оскарження, складе у 2017 році не менш, ніж 50 %. Сьогодні облік результативності розгляду справ за скаргами платників податків, поданих після процедури апеляційного оскарження, не ведеться ДФС. Вважаємо, що запровадження такого обліку є необхідним інструментом моніторингу ефективності роботи підрозділів апеляційного оскарження. Також бажано щоб рішення ДФС щодо подальшого судового оскарження рішень судів нижчих інстанцій приймалось на підставі обґрунтованих доказів позиції ДФС та з урахуванням перспектив подальшого судового розгляду.

Зменшення рівня податкового боргу. Зараз склалась незадовільна ситуація з податковим боргом. Потрібно відійти від існуючої практики непрозорих домовленостей між ДФС та підприємцями, які створюють великі корупційні ризики та підривають довіру до ДФС. Треба щоб ДФС запровадила прозорий механізм роботи з платниками, які мають заборгованість.

Розширення сфери застосування електронних та інших сервісів. Камеральна перевірка як спосіб податкового контролю проводится виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях (розрахунках) платника податків та даних системи електронного адміністрування податку на додану вартість, а також даних Єдиного реєстру акцизних накладних та даних системи електронного адміністрування реалізації пального. Від так подання та опрацювання податкових декларацій є одним із ключових бізнес-процесів будь-якої податкової адміністрації. Водночас він пов'язаний зі значними адміністративними та операційними витратами для платників податків, тому є одним з індикаторів простоти виконання податкових зобов'язань. Необхідність в автоматизації процесу подання податкових декларацій пояснюється також великою кількістю помилок в деклараціях на фізичних носіях. Подання податкових декларацій за допомогою електронних сервісів, з одного боку, мінімізує імовірність некоректного їх заповнення та пов'язані з цим витрати платника податків, а з іншого - є інструментом раціоналізації процесу обробки податкових декларацій співробітниками ДФС. Потрібно прагнути, щоб частка платників, які подають декларації через електронні сервіси, складе у 2017 році - 70 % (за даними 2015 року - 46,32 %). Важливою функцією ДФС є також вчасне реагування на звернення платників податків, що забезпечує підвищення рівня дотримання платниками податків податкового законодавства. Бажано, щоб частка розглянутих у встановлений час звернень у загальній кількості звернень платників податків на сервіс "Пульс" в 2017 році склала 100 %. Крім того, необхідне подальше вдосконалення сервісів з консультування платників податків. Якісне консультування є дієвим шляхом упередження податкових порушень. Також для досягнення поставленої задачі треба запровадите систему фіксації рівня задоволеності платника консультаціями, що надаються через електронні та телефонні сервіси. Це дозволить оцінити якість цієї послуги.

4.2 Механізм взаємодії платника податків та податкового органу у процесі здійснення податкового контролю

Питання гармонізації взаємовідносин між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків займає одне з ключових місць серед проблем забезпечення ефективності податкового контролю в Україні, оскільки зачіпає інтереси як окремих громадян-платників податків, суб’єктів господарювання, так і держави в особі податкових органів. Зокрема, держава прагне максимізувати фінансові ресурси, зібравши якнайбільше коштів для виконання своїх функцій. Натомість суб’єкти господарювання зацікавлені максимізувати власний прибуток, сплачуючи при цьому якомога менше податків державі. Виникає конфлікт інтересів учасників контрольно-перевірочного процесу, що обумовлює необхідність пошуку шляхів і напрямів оптимізації їх взаємовідносин для підвищення податкової культури та свідомості в суспільстві, забезпечення ефективності адміністрування податків і зборів в Україні.

Недостатнє обґрунтування сутності та напрямів оптимізації взаємовідносин між платниками податків і податковими органами у процесі здійснення податкового контролю в нормативно-правовій та науковій літературі. На погляд М.І Мельник [92], гармонізація взаємовідносин між учасниками податкового контролю – це процес вироблення загальної стратегії поведінки податкових органів у процесі податкового контролю, що передбачає узгодження загальних правових принципів, основних напрямів і форм здійснення контрольно-перевірочної роботи у напрямку забезпечення її адекватного сприйняття платниками податків для уникнення конфліктів, суперечностей та колізій між учасниками контрольно-перевірочного процесу[92]. При цьому в основу взаємовідносин між учасниками податкового контролю мають бути покладені принципи довіри, взаєморозуміння, презумпції невинуватості, усвідомлення платниками податків своєї суспільної відповідальності щодо сплати до бюджету податкових зобов’язань. Відповідно, пріоритетним напрямом на шляху зняття соціальної напруги під час здійснення контролюючими органами податкового контролю є забезпечення прав і свобод платників податків.

Розв’язання проблеми гармонізації взаємовідносин у сфері податкового контролю ускладняється існуванням у вітчизняній громадській думці недоброзичливого та нетолерантного ставлення суб’єктів господарювання до податкових органів, наявність конфлікту інтересів між учасниками контрольно-перевірочного процесу, що зумовлюються різними факторами, зокрема:

– ускладненням процесу податкового контролю, збільшенням вартості його здійснення;

– присутністю корупційної складової у вирішенні «проблемних» питань за результатами контролю податкових органів;

– часто не виправданими завданнями і методами контрольної роботи податкових органів;

– відсутністю податкової свідомості у платників податків, спрямованої на самостійне належне обчислення податкових зобов’язань, добровільну їх сплату тощо;

– низьким рівнем податкової культури платників податків, зумовленим насамперед постійними та численними нововведеннями у вітчизняному законодавстві, відсутністю завчасної поінформованості платників про очікувані зміни у ньому тощо.

Враховуючи названі проблеми та чинники, запропонована модель, що передбачає поетапне досягнення гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю шляхом узгодження їх цілей, можливостей та інтересів і вказує на основні ефекти гармонізації, як для податкових органів, так і для платників податків (рис. 4.1).

Діяльність податкових органів в Україні безпосередньо пов’язана з реалізацією контрольних повноважень за дотриманням податкового законодавства суб’єктами господарювання, повнотою та своєчасністю сплати ними податкових зобов’язань до бюджету, розслідуванням податкових правопорушень, застосуванням примусових заходів до порушників. Це зачіпає права та свободи платників податків, а відтак вимагає суворого дотримання законності дій і суспільної дисципліни всіма учасниками контрольно-перевірочної роботи.

Інструментами забезпечення законності дій податкових інспекторів і податкової дисципліни платників в суспільстві мають стати:

– створення інституційних, економічних та інших умов для належної реалізації прав та обов’язків, як податкових інспекторів, так і платників податків;

– гідна оплата праці та диференційований підхід до преміювання за результатами роботи податкових інспекторів;

– належний соціальний захист податкових інспекторів і членів їх сімей;

– своєчасний, якісний та обґрунтований внутрівідомчий аудит і контроль, які мають забезпечуватись вищим керівництвом кожного територіального податкового органу;

– забезпечення персональної відповідальності податкових інспекторів за шкоду, завдану їхніми неправомірними діями та рішеннями платникам податків у процесі контрольно-перевірочної роботи, зокрема шляхом застосування адміністративних, а при потребі і кримінальних санкцій.

|  |  |
| --- | --- |
| **ІІІ Етап** | **Узгодження інтересів** |
| **ІІ Етап** | **Узгодження**  **можливостей** |
| **І Етап** | **Узгодження**  **цілей** |

Основні ефекти гармонізації

**Рівень гармонізації взаємовідносин** – забезпечення повноти і своєчасності сплати податкових зобов’язань до бюджету

|  |
| --- |
| - формування позитивної громадської думки щодо контролюючих органів, підвищення податкової свідомості платників на засадах добровільної сплати податків;  - встановлення оптимального рівня оподаткування, що відповідає соціально-економічним інтересам держави, і є прийнятним для платників податків з огляду на прийнятний рівень податкового навантаження;  - зниження тиску податкового контролю на бізнес при підвищенні податкової культури та дисципліни у підприємницькому середовищі;  - співпраця громадських організацій і платників податків з податковими органами. |
| - вдосконалення механізмів і методів здійснення податкового контролю та підвищення його ефективності, забезпечення сплати до бюджету донарахованих за результатами перевірок податкових зобов’язань і штрафних санкцій;  - узгодження вимог органу контролю та обов’язків, прав і свобод суб’єкта господарювання;  - узгодження податкових надходжень і фінансових санкцій з платоспроможністю платника податків;  - забезпечення суспільної дисципліни та законності у процесі контрольно-перевірочної роботи. |
| - створення сприятливого податкового середовища для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування та гуманізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу для зняття напруги, утвердження порозуміння, уникнення конфліктів між учасниками контролю;  - забезпечення фінансових інтересів держави, ефективності адміністрування податків і зборів, підвищення податкової культури і дисципліни у суспільстві, виховання соціально відповідального платника податків у результаті підвищення ефективності податкового контролю. |

Рис. 4.1. Концептуальна модель гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю

Податкова дисципліна як правовий інститут в Україні почала формуватися відносно недавно. Сутність податкової дисципліни, на нашу думку, полягає в точному, своєчасному й неухильному виконанні суб’єктами податкових правовідносин обов’язків, встановлених для них нормами податкового права. Звідси випливає, що носіями таких обов’язків під час здійснення податкового контролю є як держава в особі органів, уповноважених здійснювати податковий контроль, так і суб’єкти господарювання – платники податків.

З метою гармонізації взаємовідносин між податковими органами і платниками податків у процесі здійснення податкового контролюподаткову дисципліну слід розглядати з огляду, як на виконання суб’єктами податкових правовідносин обов’язків, встановлених для них нормами податкового права, так і на досягнення конкретних запланованих результатів, що можна реально оцінити (наприклад, повернення до бюджету податкових зобов’язань в обсягах, на які платник податків ухилився від оподаткування). Переорієнтація функцій податкового контролю з каральної на профілактичну має забезпечити не лише виявлення фактів порушення податкової дисципліни суб’єктами господарювання, а й з’ясування причин виникнення цих порушень.

Одним із найважливіших, на наш погляд, важелів гармонізації взаємовідносин учасників податкового контролю у процесі його здійснення є податкова культура, яка, з одного боку, є складовою і наслідком загальної культури суспільства, сформованих морально-етичних цінностей, а з іншого – є реакцією суб’єкта господарювання на податкову систему (політику), інституційне, в т.ч. регуляторне, середовище реалізації прав та інтересів суб’єктів бізнесу, рівень податкового тягаря та навантаження контрольно-перевірочними заходами тощо.

Податкова культура суб’єктів господарювання проявляється у соціальній відповідальності щодо сплати податків і інших обов’язкових платежів, а контролюючих податкових органів – оцінюється рівнем професійної компетентності та морально-етичної відповідності у процесі здійснення контрольно-перевірочних заходів.

На шляху підвищення рівня податкової культури суб’єктів контролю доцільно:

1. Переорієнтувати податкову політику держави з суто фіскальної спрямованості на забезпеченні пріоритетів соціально-економічного розвитку, зокрема, шляхом активізації застосування у контрольно-перевірочному процесі превентивних методів, інформаційних технологій, масово-роз’яснювальної роботи, доперевірочного аналізу суб’єктів господарювання з використанням баз даних податкових органів і достовірних (надійних) зовнішніх джерел інформації.

2. Скоротити терміни продовженого терміну надання відповідей на письмові скарги та звернення платників податків до податкових органів за результатами податкового контролю з 60 до 30 календарних днів шляхом внесення відповідних поправок до ст. 56 Податкового кодексу України. Крім того, для недопущення правового свавілля стосовно платників податків зобов’язати податковий орган надсилати рішення за скаргою платника податків після її розгляду не залежно від того, на чию користь було задоволено цю скаргу (наразі відповідно до ст. 56 Податкового кодексу України у разі, якщо скарга є повністю задоволеною на користь платника податків, податковий орган може і не надсилати платнику податків жодного рішення).

3. Підвищити авторитет податкових органів у суспільстві шляхом активізації роботи управлінь з персоналу територіальних податкових органів у напрямку забезпечення (перевірки) дотримання правил поведінки посадовими особами податкових органів, популяризації та контролю в їх роботі таких цінностей, як справедливість, порядок, стабільність, відповідальність тощо.

4. Створити ефективну систему громадського контролю за адмініструванням податків, зокрема, зобов’язати Інформаційно-комунікаційні управління територіальних податкових органів завчасно та в обов’язковому порядку повідомляти громадськість про зміни у податковому законодавстві; забезпечити підготовку та оприлюднення консультативних матеріалів з питань податкового контролю.

Для забезпечення ефективного громадського контролю за адміністрування податків у травні 2013 р. при Міністерстві доходів і зборів України було утворено Громадську раду. Вважаємо, що для конструктивного діалогу податкових органів з бізнесом необхідно посилити взаємодію територіальних податкових органів з комісіями Громадських рад, зокрема з питань податкової політики (у рамках яких зосередити увагу на пошуку шляхів удосконалення податкового контролю), запобігання і протидії корупції, діяльності органів фінансових розслідувань та податкової міліції.

Підвищення рівня податкової культури в Україні до світових стандартів дозволить забезпечити не лише високі показники податкових надходжень, але й сприятиме гармонізації взаємовідносин між працівниками податкових органів і платниками податків у процесі здійснення податкового контролю. Однак сліпе копіювання зарубіжного досвіду неприпустиме, оскільки існує ризик не отримати очікуваного ефекту. Відтак вітчизняна система підвищення податкової культури має базуватись на ментальних особливостях, історичних передумовах і соціально-економічних реаліях України.

У контексті податкової культури актуальною є постановка питання етичності у рамках взаємовідносин «податковий інспектор – платник податку». Зокрема, підвищення ефективності податкового контролю можливе за рахунок дотримання як ділової етики суб’єктами контролю, так і професійної етики державними службовцями [70] – працівниками податкових органів.

Модель морально-етичної поведінки інспектора у процесі здійснення податкового контролю, що передбачає окреслення її основних правил і вимог, наведено на рис. 4.2.

Для гармонізації взаємовідносин між податковими органами і платниками податків вищому керівництву контролюючих органів необхідно забезпечити реалізацію у процесі здійснення податкового контролю основних морально-етичних принципів податковими інспекторами, зокрема:

1. Поваги до представників об’єкта контролю з пріоритетністю збереження прав людини і громадянина.

**Морально-етичні вимоги до поведінки податкового інспектора**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Тактовність | Ввічливість | Стриманість і врівноваженість |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| стисле і лаконічне мовлення, аргументована і коректна відповідь;  впевненість у своїй компетентності і в компетентності платника податків;  ведення діалогу з платником податків;  врахування думки платника податків | врахування статі, віку, зовнішнього вигляду,  манери спілкування представників об’єкта контролю;  уникнення лайливих слів і виразів, жаргонізмів;  коректність у запереченнях, уникнення різкості у висловлюваннях, тоні, жестах тощо | активна дискусія з платником податків щодо питань податкового контролю;  уникнення дрібних суперечок, категоричності;  впевненість у висловлюваннях |

**Правила морально-етичної поведінки податкового інспектора**

**Основні заходи забезпечення дотримання правил морально-етичної поведінки податковим інспектором**

|  |
| --- |
| 1. Розвиток здібностей і вміння аналізувати податковим інспектором етичний і вартісний результат своєї діяльності.  2. Вирішення дилеми співвідношення етичності податкового контролю і власного інтересу податкового інспектора.  3. Підвищення морального розвитку та авторитету службовців податкових органів. |

Рис. 4.2**.** Модель морально-етичної поведінки інспектора у процесі здійснення податкового контролю

2. Законності – шляхом застосування під час здійснення контрольно-перевірочної роботи законів, інших нормативних актів, виконання адміністративних процедур, обґрунтування прийнятих рішень за результатами податкового контролю.

3. Прозорості та відкритості – на основі забезпечення діяльності органів податкового контролю виключно у межах регламентованих законодавством прав та обов’язків, надання достовірної та повної інформації суб’єкту контролю щодо контрольно-перевірочної роботи; відповідальності працівників податкової служби; обґрунтування та роз’яснення суб’єкту господарювання прийнятих у процесі податкового контролю рішень.

4. Рівності перед законом – шляхом забезпечення об’єктивності у контрольній роботі податкового інспектора, оскільки всі суб’єкти господарювання незалежно від форми власності, галузевої приналежності тощо мають рівні права й обов’язки, несуть рівну відповідальність перед законом.

Для забезпечення дотримання морально-етичних принципів органами податкового контролю з метою зменшення кількості неетичних вчинків, їх осуду та покарання за них пропонуємо узаконити накладення персональних адміністративних санкцій за неетичну поведінку податкового інспектора шляхом внесення відповідних поправок до ст. 21 Податкового кодексу України.

Акцентуючи увагу на забезпеченні ефективності адміністрування податків, добровільності їх сплати платниками податків, обґрунтовані нами пропозиції щодо розв’язання названої проблеми можуть бути враховані під час розроблення та реалізації державної податкової політики України, а також лягти в основу Планів роботи центрального та територіальних податкових органів задля сприяння не лише розв’язанню проблеми гармонізації відносин контролюючих органів у сфері оподаткування та платників податків, а й встановленню між ними партнерських засад взаємовідносин.

Висновок до розділу 4

Розібравши цей розділ ми усвідомлюємо що у такому важливому напрямку для країни як організація податкового контролю є прогалини. Такі як: недостатньо ефективна система ризиків для виявлення несумлінних платників; недовіра до контролюючих органів в результаті чого погана взаємодія органів з платниками податків; низький рівень сплати податків; низька якість податкових перевірок; неефективна процедура апеляційного оскарження; недостатній рівень застосування електронних та інших сервісів. Важливому перш за все тому що від якісного проведення податкового контролю залежить наповнення бюджету країни, а бюджет країни відображає її економічний рівень розвитку. Наведемо що у бюджеті країни на 2017 рік у податкових надходженнях значиться сума 606 017 298,6 тис. грн., а всього доходів без урахування міжнародних трансфертів 727 108 269,2 тис. грн. тобто від загальної суми доходу держави податкові надходження складають 83,33 %. Ми бачимо наскільки податки важливі для формування бюджету. Тому були проаналізовані загальні недоліки у організації податкового контролю. Були запропоновані напрями усування цих недоліків.

Для здійснення ефективного податкового контролю важлива не тільки процедура податкового контролю, але й свідомість кожного громадянина у важливості сплати податків. Тому було розглянуте питання щодо гармонізації взаємодії платника податків та податкового органу у процесі податкового контролю. Для підвищення рівня гармонізації було рекомендовані наступні правила: ставлення с повагою до представників об’єкта контролю з пріоритетністю збереження прав людини і громадянина; застосування під час здійснення контрольно-перевірочної роботи законів, інших нормативних актів, виконання адміністративних процедур, обґрунтування прийнятих рішень за результатами податкового контролю; забезпечення діяльності органів податкового контролю виключно у межах регламентованих законодавством прав та обов’язків, надання достовірної та повної інформації суб’єкту контролю щодо контрольно-перевірочної роботи; відповідальності працівників податкової служби; обґрунтування та роз’яснення суб’єкту господарювання прийнятих у процесі податкового контролю рішень; забезпечення об’єктивності у контрольній роботі податкового інспектора, оскільки всі суб’єкти господарювання незалежно від форми власності, галузевої приналежності тощо мають рівні права й обов’язки, несуть рівну відповідальність перед законом. Впровадження цих правил підвищить рівень гармонізації та довіри платників податків до податкових органів. Що в свою чергу відобразиться на сумлінній сплаті податків, для наповнення державного бюджету.

ВИСНОВКИ

Одним із показників фінансової стабільності країни є достатнє наповнення бюджету та раціональне його використання. На наповнення бюджету впливають багато факторів таких як: рівень ВВП, податкові умови, рівень банківського процента, курс національної ва­люти, рівень інфляції, внутрішній та зовнішній державний борг, сальдо торговельного балансу, тіньовий стан економіки країни, недосконалість податкового законодавства та наявність значних пільг в оподаткуванні при низькій фінансовій дисципліні суб'єктів господарювання, низька конку­рентоспроможність продукції та інше. Нами було розглянуте питання організації податкового контролю як однієї із складових податкових умов які впливають на наповнення бюджету. Податковий контроль це система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Тому податковий контроль відіграє важливе значення у створенні сприятливих податкових умов для ведення підприємницької діяльності. Отже проаналізувавши наявні джерела інформації, та сучасне податкове законодавство стосовно організації податкового контролю були виявлені фактори які негативно впливають на організацію податкового контролю. Ці фактори треба коригувати та усувати. Одні з важливих факторів це низька фінансова дисципліна суб’єктів господарювання до сплати податків, високий рівень корупції у виконавчих органів, недосконале податкове законодавство. До вирішення цих питань були запропоновані шляхи іх вирішення. До питання стосовно корупції треба запровадити в використання систему оцінки роботи податкових інспекторів та іх відповідальності за рішення які оскаржуються судами, підвищувати свідомість податкових інспекторів щодо протидії корупції. Питання низької фінансової дисципліни суб’єктів господарювання до сплати податків треба вирішувати гармонізацією відношень між податковими органами та платниками податків які проходять в три етапи та: забезпечують фінансові інтереси держави, ефективність адміністрування податків і зборів, підвищення податкової культури і дисципліни у суспільстві, виховання соціально відповідального платника податків у результаті підвищення ефективності податкового контролю, створюють сприятливе податкове середовище для ведення бізнесу на засадах зниження тягаря оподаткування та гуманізації взаємовідносин учасників контрольно-перевірочного процесу для зняття напруги, утвердження порозуміння, уникнення конфліктів між учасниками контролю. У питанні недосконалості податкового законодавства треба підвищити ефективність системи ризиків для виявлення несумлінних платників податків, від якості системи оцінки ризиків залежить вся робота ДФС з виявлення порушників податкового законодавства. Якісна робота системи оцінки ризиків мусить вести до того, що частка планових перевірок податкового законодавства (визначених на підставі системи ризиків) поступово збільшуватиметься, тоді як кількість позапланових перевірок - зменшуватиметься. Як результат, має зменшитись тиск з боку ДФС на добросовісних підприємців.

Підсумовуючи зазначене, в роботі давались загальні рекомендації по підвищенню якості організації податкового контролю. Є доцільним та своєчасним робота в цьому напрямку. Розбір таких великих питань як взаємодія контролюючих органів і платників податків, корупція в контролюючих органах не в повній мірі обхвачені в цій роботі. Ці питання є дуже широкими та потребують подальшого вивчення та розробки ефективних методик вирішення. Тому впровадження запропонованих дій стосовно підвищення ефективності організації податкового контролю є доцільними та можуть суттєво вплинути на поліпшення умов податкового клімату в країні. Що привиде до поліпшення умов ведення бізнесу, зростання доходу бюджету від сплати податків, детінізації економіки, поліпшення інвестиційної обстановки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений : учебное пособие для магистров / И. В. Александров. — М. : Издательство Юрайт, 2014. — 405 с.
2. Американский исследовательский центр «Фонд наследия» и газета The Wall Street Journal опубликовали ежегодный рейтинг стран с точки зрения экономической свободы – Индекс экономической свободы 2013 года [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://euroosvita.net/index.php/?category=1&id=2484.
3. Андрійчук В.Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз / В.Г. Андрійчук. – К. : КНЕУ, 2005. – 292 с.
4. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Л.: Каменяр, 2000. – 305 с.
5. Андрущенка В.Л. Податкова система [Текст]: Навчальний посібник. / за заг. ред. Андрущенка В. Л. - К.: "Центр учбової літератури", 2015. - 416 с.
6. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посібник / І.І. Бабін. – Чернівці : Чернівецький нац. ун-т, 2012. – С. 239–254.
7. Бардаш С.В. Контроль і ревізія. Практикум : навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / С.В. Бардаш, В.А. Деревій, Н.І. Петренко. – Житомир : ПП «Рута», 2000. – 382 с.
8. Барулин С. Налоговый менеджмент / С. Барулин, Е. Ермакова, В. Степаненко. – М.: Омега-Л, 2008. – 269 с.
9. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль як дійовий інструмент підвищення ефективності державних цільових програм / І.В. Басанцов // Механізм регулювання економіки. – 2005. – №4. – С. 238-243.
10. Басанцов І.В. Теоретичні і методичні основи оцінки ефективності державного фінансового контролю / І.В. Басанцов // Вісник СумДУ, 2004. – № 6(65). – С. 149-155.
11. Башнянин Г.І. Навчальний економічний словник-довідник. Для студентів ВНЗ освіти I – IV рівнів акредитації. – 2 вид. / Г. І. Башнянин, В. С. Іфтемічук. – Л. : Магнолія-2006, 2008. – 667 с.
12. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
13. Биконя С.Ф. Інституціональні аспекти теорії інноваційного розвитку / С.Ф. Биконя // Вісник КНУТД. – 2003. – № 3. – С. 101-106.
14. Бирюков А.И. О системе показателей для оценки эффективности налогового контроля / А. И. Бирюков, Н.В. Свиридова, А. В. Суворов // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 1 (37). – С. 34-37.
15. Бізнес-середовище в Україні [Електронний ресурс] // Міжнародна фінансова корпорація. – 2004. – 101 с. Режим доступу: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2/IFC\_Ukraine\_BE\_Survey\_2004\_ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=8e02dd004b5f7a259c9ebd6eac26e1c2.
16. Буряк П.Ю. Податковий контроль: підручник / П.Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. – К. : Хай-Тек Прес, 2007. – 608 с.
17. Вергуленко М.В. Аналіз трансакційних регуляторних витрат в контексті інтеграції України в світову економіку / М.В. Вергуленко // Наукові праці ДонНТУ. Серія економічна. – 2008. – Вип. 33-2. – С. 232-239.
18. Видиборець А.П. Інформація про бюджет Міністерства доходів і зборів України за 2013 рік / А.П. Видиборець // Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014. – № 9. – С. 75-76.
19. Вишневский В. Уход от уплаты налогов: теория и практика: монография / В. Вишневский, А. Веткин. – Донецк: НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти, 2003. – 228 с.
20. Власова А.В. Сутність та функції податкового контролю / А.В. Власова, О.М. Понамарчук // Юридичний вісник : науковий журнал. – 2011. – №2. – С. 107-113.
21. Воронкова О.М. Визначення податкових зобов’язань непрямими методами: проблеми і перспективи / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2009. – № 1. – С. 69–76.
22. Воронкова О.М. Посилення протидії ухиленню від оподаткування в системі податкового адміністрування / О.М. Воронкова // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, № 2, 2011. – С. 42-52.
23. Выварец А.Д. Эффективность производства : теория, методология и методика оценки / А.Д. Выварец, Л.В. Дистергефт // Экономическая эффективность: теория, методология, практика : сб. научн. стат. – Екатеринбург : УГТУ, 2000. – С. 323-340.
24. Горизонтальний моніторинг по-українськи [Електронний ресурс] // Податковий блог. – Peжим дoступу: http://taxua.blogspot.com/2011/05/goryzontalnyi-monitoring-po-ukrayinsky.html.
25. Горизонтальний моніторинг як новий сервіс для сумлінних платників податків Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minrd.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/povidomlenia\_/2012\_povidomlenia-modernizatsia/print-59282.html.
26. Господарський кодекс України: Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15.
27. Деменко О. Є. Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів України: сучасний стан та шляхи вдосконалення / О. Є. Деменко // Вісник ХНУВС. -2013. - №1(60) – С. 144 - 151
28. Доброскок О. В. Податковий контроль та його ефективність : навч. посіб. – К. : Алерта, 2012. – 238 с.
29. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://studentbooks.com.ua/content/view/57/39/1/14/#58703
30. Економічна енциклопедія: В 3 т. Т.1 / Редкол. : С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Академія, 2002. – 950 с.
31. Єгарміна В.Д. Податковий контроль: теоретичні засади і практика / В. Д. Єгарміна // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 166-176.
32. Жигаленко О.В. Ефективність податкового контролю в Україні : автореф. дис.на здобуття наук.ступеня канд.екон.наук за спеціальністю 08.00.08 – Гроші, фінанси і кредит / О.В. Жигаленко. – К., 2009. – 24 с.
33. Завгородний В. Налоги и налоговый контроль в Ураине / В. Завгородний. – К.: А.С.К., 2001. – 639 с.
34. Загородній А. Податки, збори, обов’язкові платежі: термінологічний словник / А. Загородній, Г. Вознюк. – Л.: НУ «Львівська політехніка»; «Інтелект-Захід», 2003. – 192 с.
35. Звіт про виконання плану роботи Державної податкової служби у Луганській області за друге півріччя 2012 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/82511.html
36. Звіт про виконання Плану основних питань економічної і контрольної роботи Державної податкової служби у Луганській області за 2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/82512.html
37. Звіт про виконання Плану роботи Державної податкової служби у Луганській області на перше півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/104810.html
38. Звіт ГУ Міндоходів у Луганській області про виконання плану роботи Головного управління Міндоходів у Луганській області на ІІ півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/131861.html
39. Звіт ГУ Міндоходів у Луганській області про виконання Плану основних питань економічної і контрольної роботи ДПС у Луганській області на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/131880.html
40. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у Луганській області на друге півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/234117.html
41. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у Луганській області на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/234122.html
42. Звіт про виконання Плану роботи Головного управління ДФС у Луганській області на І півріччя 2017 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/diialnist/plani-ta-zviti-roboti/269556.html
43. Річний звіт Державної фіскальної служби України за 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/material/000/166/229980/2015\_12\_mesyatsev.pdf
44. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України на 2015 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/131201.pdf
45. Звіт про виконання плану роботи Державної фіскальної служби України на перше півріччя 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/data/files/173587.pdf
46. Зюльманова М.В. О показателях эффективности функционирования налоговой системы / М.В. Зюльманова // Налоговая политика и практика. – 2005. – №6. – С. 33-37.
47. Иванов Ю. Налоговое планирование: принципы, методы, инструментарий6 монография / Ю. Иванов, В. Карпова, Л. Карпов. – Харьков: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 272 с.
48. Иванов Ю. Налоговый менеджмент : учебн. пособ. / Ю. Иванов, В. Карпова, Л. Карпов. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2006. – 436 с.
49. Інвестиційний клімат в Україні: яким його бачить бізнес. Консультативна програма з покращення інвестиційного клімату в Європі та Центральній Азії [Електронний ресурс] // Міжнародна фінансова корпорація. – 2009. – 222 с. Режим доступу: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/b62825804b5f7a919e06bf6eac26e1c2/IC\_report\_2009\_Ukr.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=b62825804b5f7a919e06bf6eac26e1c2.
50. Іскоростенський А.М. Порівняльне податкове право : курс лекцій / А.М. Іскоростенський. – Ірпінь : Видавництво Національного університету Державної податкової служби України, 2009. – 96 с.
51. Калінеску Т.В. Адміністрування податків : навч. посіб. / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович. – К. : Центр учбової літературири, 2013. – 288 с.
52. Калінеску Т.В., Васильєва Н.С. Організація податкового контролю в сучасних умовах розвитку економіки України / Т.В. Калінеску// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old\_jrn/Soc\_Gum/VSUNU/2011\_7\_2/Kalinesku.pdf
53. Карп М. Оптимизация налогообложения и незаконное уклонение от уплаты налогов: позиция предпринимателей, фискалов и юристов / М. Карп // Учет и аудит. – 2009. – № 13. – С. 32-36.
54. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/.
55. Колпаков В. Методы управления: учеб.пособ. – 2-е изд., испр.и доп. / В. Колпаков. – К.: МАУП, 2003. – 368 с.
56. Кордюкова М. Теоретические и прикладные аспекты развития и управления налогообложением / М. Кордюкова, А. Чернобай. – Донецк: ДонГАУ, 2001. – С. 109.
57. Кримінальний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/.
58. Крисоватий А. Податковий менеджмент / А. Крисоватий, А. Кізима. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 308 с.
59. Куценко А.В. Організаційно-економічний механізм управління ефективністю діяльності підприємства споживчої кооперації України : монографія / А.В. Куценко. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 205 с.
60. Лесько О.Й. Етика ділових відносин / О.Й. Лесько, М.Д. Прищак, О.Б. Залюбівська, Г.Г. Рузакова. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 320 с.
61. Лещух И.В. Концептуальные основы гармонизации взаимоотношений участников налогового контроля / И.В. Лещух // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. – 2013. – №6. – С. 319-321*.*
62. Лещух И.В. Теоретические основы налогового контроля в Украине / И.В. Лещух // Современный научный вестник: научно-теоретический и практический журнал. – Белгород: ООО «Руснаучкнига», 2013. – №25 (164). – С. 34-40*.*
63. Лещух І.В. До питання вартості робочого часу, витраченого на податковий контроль / І.В. Лещух // Галицький економічний вісник. – 2013. – № 4 (43). – С. 187-184.
64. Лещух І.В. Домінантні характеристики ефективності податкового контролю в системі адміністрування податків / І.В. Лещух, Н.Р. Олійник // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України : [зб. наук.-техн. пр.]. – Л. : РВВ НЛТУ України, 2014. – Вип. 24.9. – С. 249-255.
65. Лещух І.В. Організаційно-економічний механізм податкового контролю: склад та структурні елементи / І.В. Лещух // Настоящи изследвания и разветие – 2014 : материали за 10-а международна научна практична конференция (17-25 януари 2014 р.). – София : «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2014. – С. 86-88.
66. Лещух І.В. Особливості здійснення податкового контролю в розвинутих федеративних державах / І.В. Лещух // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту : [зб. наук. пр.]. – Чернівці : ЧТЕІ КНЕУ, 2013. – Вип. 4 (52). Економічні науки. – С. 269-272.
67. Лещух І.В. Планова податкова перевірка: концептуальні засади організації та аналіз здійснення / І.В. Лещух // Актуальні проблеми економіки та менеджменту: теорія та практика : збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (30-31 травня 2013 р.) : у 3-х частинах. – К. : ГО «Київський економічний науковий центр», 2013 р. – Ч. 1. – С. 14-16.
68. Лещух І.В. Податковий контроль виробництва і обігу підакцизних товарів: аналіз та напрями удосконалення / І.В. Лещух // Materialy IX Мiedzynarodowej naukowi-praktycznej konferencji «Europejska nauka XXI powieka – 2013». Volume 10. Ekonomiczne nauki. (Panstwowy zarzad.; Przemysl. Nauka i studia (07-15 травня 2013 р.). – С. 17-20*.*
69. Лещух І.В. Принципи податкового контролю: сутність та структура / І.В. Лещух // Вісник Львівської фінансової державної академії / голов. ред. Буряк П. Ю. – Л. : ЛДФА, 2013. – № 24. – С. 53-59*.*
70. Лещух І.В. Проблемні аспекти та перспективи податкового контролю підприємств Львівської області / І.В. Лещух // Економіка і регіон. – 2014. – № 2 (45). – С. 102-107.
71. Лещух І.В. Фактична перевірка у системі податкового контролю / І.В. Лещух // Розвиток економічної системи в умовах глобалізації та євроінтеграції: матеріали міжнародної науково-практичної конференції (5-6 липня 2013 р.). – Дніпропетровськ : НО «Перспектива», 2013. – С. 123-127*.*
72. Лещух І.В. Економічна ефективність податкового контролю в Україні / Лещух І.В. // Економіка і прогнозування. – 2015. – №1. – С. 40-48.
73. Лещух І.В. Концептуальні основи функціонування системи державного податкового менеджменту в Україні / І.В. Лещух, Н.Р. Олійник // Регіональна економіка. – 2014. – №4. – С. 187-19.
74. Лещух І.В. Податковий контроль та протидія ухиленню від оподаткування у системі податкового адміністрування / І.В. Лещух // Бюджетно-податкова політика та регіональний розвиток України : матеріали Міжнародної наку.-практ. конференції (м. Ірпінь, 22 травня 2015 р.) / Міністерство освіти і науки України, Національний університет ДПС України. – Ірпінь: в-тво НУ ДПСУ, 2015. – С. 271-275.
75. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/604\_001.
76. Лісовий А.В. Роль податкового контролю у системі державного фінансового контролю / А.В. Лісовий, Т.М. Єгорова // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право). – 2011. – №2. – С. 91-94.
77. Матеріали дискусії «Звідки йдуть витоки української корупції та як організувати ефективний контроль статків? (В контексті нової редакції закону про запобігання корупції)», м. Київ, 10 червня 2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ti-ukraine.org/system/files/docs/news/handouts\_10-06-2014.pdf.
78. Матеріали до брифінгу першого заступника голови Державної фіскальної служби України Хоменка В.П. 13.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.slideserve.com/tave/3567375.
79. Мельник М.І. Корупція в бізнес-середовищі України як деструктивний чинник її інвестиційної привабливості / М.І. Мельник // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Інвестиційна привабливість регіону та механізми її забезпечення : [зб. наук. пр.] / НАН України. Ін-т регіональних досліджень ; редкол. : відп. ред. Є. І. Бойко. – Львів, 2010. – Вип. 3(83). – С.138-153.
80. Мельник М.І. Партнерство держави і бізнесу як фактор ділової активності в Україні / М.І. Мельник // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2010. – №3. – С. 23-40.
81. Мельник М.І. Податкове середовище функціонування бізнесу в Україні посткризового періоду / М.І. Мельник // Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. Посткризовий розвиток фінансової системи : [зб. наук. праць] / НАН України. Ін-т регіональних досліджень ; редкол. : відп. ред. Є. І. Бойко. – Львів, 2011. – Вип. 2(88). – С. 658-668.
82. Мельник М.І., Лещух І.В.Податковий контроль в Україні: проблеми та пріоритети підвищення ефективності : монографія / М.І. Мельник, І.В. Лещух. – Львів : ДУ «Інститут регіональних досліджень ім. М.І. Долішнього НАН України», 2015. – 330 с.
83. Мельник М.І. Проблеми та тенденції розвитку соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу / М.І. Мельник // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2010. – Вип. 33. – С. 198-201.
84. Мельник М.І. Формування бізнес-середовища України в умовах інституційних трансформацій : [монографія] / Мар'яна Іванівна Мельник. – Львів : ІРД НАН України, 2012. – 568 с.
85. Методика розроблення критеріїв, за якими оцінюється ступінь ризику від провадження господарської діяльності та визначається періодичність проведення планових заходів державного нагляду (контролю): Постанова Кабінету Міністрів України від 28 серпня 2013 р. № 752 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/752-2013-%D0%BF.
86. Методичні рекомендації визначення сум податкових зобов’язань за непрямими методами: Наказ Державної податкової адміністрації України від 05 липня 2002 р. №312 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sfs.gov.ua/podatkova-baza-do-nabrannya-chinnosti-podatkovim-kodeksom/normativno-pravova-baza/nakazi-dpa-ukraini/arhiv-nakaziv-dpa-ukraini/nakazi-za-2002-rik/59461.html.
87. Методичні рекомендації щодо взаємодії органів державної податкової служби при проведенні перевірок податкових декларацій з податку на додану вартість з урахуванням інформації розшифровок податкових зобов’язань та податкового кредиту з податку на додану вартість у розрізі контрагентів: Наказ Державної податкової адміністрації України від 30.12.2009 р. №742 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l\_doc2.nsf/link1/GDPI8923.html
88. Методичні рекомендації щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ Державної податкової служби України від 27.06.2012 р. № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3964-553.html/.
89. Молдован О.О. Пріоритети реформування податкової політики України: як перейти від фіскалізму до стимулювання ділової активності? / О.О. Молдован, О.В. Шевченко ; ред. Я.А. Жаліла. – К. : НІСД, 2010. – С. 7-8.
90. Найденко О.Є. Податковий контроль : навч. посіб. / О.Є. Найденко. – Х. : ХНЕУ, 2012. – 224 с.
91. Налоги и налогооблажение: учебник / [под. ред. Д. Г. Ченрик]. – [3-е изд.]. – М. : МЦФЭР, 2010. – 367 с.
92. Негиши Т. История экономической теории: ученик : пер. с англ. / Т. Негиши. – М. : Аспект Пресс, 1994. – 459 c.
93. Новосьолова Г.Г. Ефективність функціонування органу державного управління / Г.Г. Новосьолова // Теорія та практика державного управління, 2009. - № 1 (24). – С. 130-138.
94. Онищенко В.А. Удосконалення процесів підготовки до проведення податкової перевірки / В.А. Онищенко // Фінанси України. – 2003. – №6. – С. 14-21.
95. Опенышев С. П. Теоретические и методологические основы оценки эффективности государственного финансового контроля / С. П. Опенышев, В. А. Жуков // Бюллетень Счетной палаты РФ. – 2000. – № 1. – С. 53.
96. Організація податкового контролю : навч. посібн. / Л.О. Кизилова, Г. І. Кизилов. – Харків : ХНАМГ, 2006. – 163 с.
97. Офіційний сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ukrstat.gov.ua*.*
98. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Peжим доступу: http://sfs.gov.ua/.
99. Офіційний сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://treasury.gov.ua/.
100. Офіційний сайт Територіального органу ДФС у Луганській області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://lg.sfs.gov.ua/dfs-u-regioni/golov-upr/
101. Офіційний сайт Фонду «Демократичні ініціативи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dif.org.ua/.
102. Офіційний сайт Центру політико-правових досліджень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pravo.org.ua/.
103. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи : монографія / П.В. Мельник, М.Л. Тарангул, З.С. Варналій [та ін.]; за ред. З.С. Варналія. – К. : Знання України, 2008. – 675 с.
104. Податкові ризики у діяльності платника податків – це можливість втрати бюджетних надходжень внаслідок вірогідного або встановленого порушення податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податкові органи [Офіційний сайт Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Peжим доступу: http://sfs.gov.ua/.
105. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17.
106. Попова Л.В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособ. / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М.: Дело и Сервис, 2011. – 432 с.
107. Попович В.М. Теорія детінізації економіки: монографія / В.М. Попович. – Ірпінь: Акад. держ. податк. служби України, 2001.– 524 с.
108. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок органами виконавчої влади, уповноваженими здійснювати контроль за нарахуванням і сплатою податків та зборів: Постанова Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 року № 1234 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – С. 67-69.
109. Про внесення змін до деяких законів України щодо спрощення умов ведення бізнесу в Україні: Закон України від 15.12.2009 № 1759-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1759-17.
110. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань: закон від 15.05.2003 № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/755-15
111. Про Державний реєстр фізичних осіб-платників податків та інших обов'язкових платежів: Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – С. 10.
112. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України №817/98 від 28 липня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/817/98.
113. Про засади запобігання і протидії корупції: Закон України № 3206-VI від 07 квітня 2011 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3206-17.
114. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо організації та проведення камеральних перевірок податкової звітності платників податків, крім перевірок податкової декларації про майновий стан і доходи та податкової декларації платника єдиного податку - фізичної особи – підприємця: Наказ Міністерства доходів і зборів України № 165 від 14 червня 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3982-165.html.
115. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання плану-графіка проведення документальних планових перевірок суб'єктів господарювання: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 27 червня 2012 року № 553 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/3964-553.html.
116. Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: Наказ Міністерства юстиції України від 12 квітня 2012 року № 578/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12
117. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків: Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10.12.2013р. №779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z2211-13
118. Про затвердження Порядку координації одночасного проведення планових перевірок (ревізій) контролюючими органами та органами державного фінансового контролю: постанова Кабінету Міністрів України від 23.10.2013 року № 805 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/805-2013-%D0%BF
119. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2015  № 1204 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16
120. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011р. №1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11
121. Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на органи державної податкової служби, платниками податків - фізичними особами: Наказ Міністерство фінансів України від 14.03.2013 № 395 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0607-13
122. Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невиїзної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення контролюючим органом про проведення такої перевірки: Наказ Міністерства фінансів України від 20.11.2015 р. № 1040 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1522-15
123. Про затвердження Порядку формування плану-графіка проведення документальних планових перевірок платників податків: Наказ Міністерства фінансів України від 02.06.2015 р. №524 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-15
124. Про оперативно-розшукову діяльність: Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2135-12.
125. Про погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2181-14.
126. Про порядок проведення оперативних перевірок та розгляду матеріалів за ними: Розпорядженням Державної податкової адміністрації України № 272-р. від 25 вересня 1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0272225-98.
127. Про проведення органами державної податкової служби зустрічних звірок: Постанова Кабінету Міністрів України № 1232 від 27 грудня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1232-2010-%D0%BF.
128. Про тимчасові обмеження щодо здійснення заходів державного нагляду контролю) у сфері господарської діяльності на період до 31 грудня 2010 року: Постановою Кабінету міністрів України № 502 від 21 травня 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/502-2009-%D0%BF.
129. Проскура К.П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування / К.П. Проскура // Економічний часопис - ХХІ. – 2012. – № 7/8. – С. 30-33.
130. Просолов М.О. Види податкових перевірок: досвід визначення та новели законодавства / М.О. Просолов // Право та управління. – 2011. – № 1. – С. 339-346.
131. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах / О.Б. Пугаченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb\_22(2)\_ekon/stat\_20\_1/28.pdf.
132. Рац О.М. Визначення сутності поняття «ефективність функціонування підприємства» / О.М. Рац // Економічний простір : зб. наук. праць. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2008. – №15. – С. 275–285.
133. Рева Д.В. Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / Д.В. Рева.– Харків : НЮАУ, 2005. – 20 с.
134. Сибірянська Ю. Нова модель податкової системи України: перерозподіл податкового навантаження / Ю. Сибірянська, М. Кондратенко // Бізнес Інформ . – 2014. – № 7. – С. 276-283.
135. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М. : Издатильство социально-экономической литератури, 1962. – 681 с.
136. Соколовський Д. Еволюційний аспект ухилення від обов’язкових платежів і «проблема сумісності» / НАН України. Ін-т економіки пром.-сті. – Донецьк, 2002. – 84 с.
137. Соловйова Ю. Деякі питання зарубіжного досвіду роботи податкових служб (на прикладі Німеччини) / Ю. Соловйова // Економіка та право, 2012. – № 3. – С. 140-143.
138. Соловйова Ю. Деякі питання організації податкового контролю у країнах світу / Ю. Соловйова // Право та економіка. – 2009. – №3. – С. 97-101.
139. Теремецький В.І. Горизонтальний моніторинг – новий метод здійснення податкового контролю / В.І. Теремецький // Форум права. – 2012. – № 1. – С. 953–961 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-1/12tvizpk.pdf.
140. Тихонов Д. Налоговое планирование и минимизация налоговых рисков / Д. Тихонов, Л. Липник. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004. – 253 с.
141. Ткаченко А.В. Теоретичні основи податкового контролю та практичні рекомендації щодо його вдосконалення / А.В. Ткаченко // Науковий вісник ЧДІЕУ. – 2012. – № 3 (15). – С. 247-253.
142. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / под ред. Н. Сычева, В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
143. Україна-2014: соціально-економічна криза та пошук шляхів реформування. – К., 2014. – 60 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.razumkov.org.ua/upload/2014\_ Ekonomika\_101114\_NNN.pdf.
144. Українська податкова система продовжує погіршуватися [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.epravda.com.ua/news/2013/06/14/379946/.
145. Усенко Р. Проблеми юридичної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування (за матеріалами проекту Податкового кодексу України) / Р. Усенко // Підприємство, господарство і право. – 2003. - №10. – С. 54.
146. Хмільовська К.В. Організаційні засади податкового контролю / К.В. Хмільовська // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 50-56.
147. Чередніченко А.П. Податковий контроль в умовах трансформаційної економіки України : монографія / А.П. Чередніченко. – К. : ТОВ «Аспект-Поліграф», 2005. – 204 с.
148. Шевченко Н.В. Механізм оцінки ефективності державного фінансового контролю в Україні : дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Н.В. Шевченко. – Суми, 2011. – 260 с.
149. Шевчук О.А. Податковий контроль: сутнісно-змістовні характеристики / О.А. Шевчук // Экономика и управление. – 2011. – № 4. – С. 90-96.
150. Шиш А.М. Системний підхід до аналізу податкових відносин / А.М. Шиш // Економіка, Фінанси, Право. – 2006. – №1. – С. 17-21.
151. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія і практика) : монографія / М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова. – Одеса : Юридична література, 2004. – 136 с.
152. Щодо камеральних перевірок: Лист Міністерства доходів і зборів України від 10 квітня 2013 року №111/4/99-99-17-01-02-10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrtax.com/?p=4773.
153. Щодо реформи ДФС: лист Мінфіну від 27.09.2016 р. № 31-11000-07-10/27318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/pisma/minfin/schodo-reformi-dfs-1022466.html